

**ЗАТВЕРДЖЕНО**

**Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки  
«Полтавський університет економіки і торгівлі»  
18 квітня 2019 року № 88-Н**

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ  
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій  
Форма навчання заочна  
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

**Допускається до захисту**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. В.А. Кулик  
«\_\_» листопада 2019 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

**на тему:**

**«Організація і методика обліку та аудиту розрахунків з  
підзвітними особами»**

(за матеріалами ПАТ «Агро-продукт»)

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
за освітньою програмою «Облік і аудит»  
ступеня «магістр»**

**Виконавець роботи      Усова Маргарита Сергіївна**

\_\_\_\_\_ 26.11.2019 р.

**Науковий керівник      д.е.н., доцент Кулик Вікторія Анатоліївна**

\_\_\_\_\_ 26.11. 2019 р.

**Полтава – 2019**

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ .....	6
1.1. Економічна сутність та значення розрахунків з підзвітними особами .....	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту розрахунків з підзвітними особами .....	20
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ПАТ «Агро-Продукт».....	24
Висновки за розділом 1.....	35
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ .....	37
2.1. Організація первинного обліку розрахунків з підзвітними особами.....	37
2.2. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами .	43
2.3. Податковий облік розрахунків з підзвітними особами .....	46
Висновки за розділом 2.....	53
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ .....	55
3.1. Організація та планування аудиту розрахунків з підзвітними особами ..	55
3.2. Методика проведення аудиторської перевірки розрахунків з підзвітними особами.....	64
3.3. Типові помилки при розрахунках з підзвітними особами .....	94
Висновки за розділом 3.....	97
ВИСНОВКИ.....	99
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....	104

## ВСТУП

У процесі господарської діяльності підприємства часто використовують можливість придбання активів за рахунок підзвітних коштів, проте не всі вони правильно відображають в обліку рух таких коштів. Існують проблеми не лише організаційно-облікового характеру, а й нормативно-правового. І хоча постійне реформування бухгалтерського обліку в Україні спрямоване на вдосконалення методологічного та законодавчо-нормативного забезпечення, зокрема й зазначених розрахункових відносин, однак позитивного їх впливу поки не відчувається, а ось кількість питань щодо практичного застосування неузгоджених між собою правових норм зростає.

Проблеми обліку розрахункових операцій досліджуються широким колом науковців та практиків, серед яких: М.Д. Білик, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, В.В. Сопко та інші. Проте майже всі вони розглядають проблеми розрахункового характеру загалом або акцентують увагу лише на розрахунках з дебіторами. Особливої уваги процес організації обліку та аудиту розрахунків з підзвітними особами, який включає в себе чинне нормативно-правове поле.

Розрахунки з підзвітними особами – це широке коло операцій з готівковими коштами, розрахунками, придбанням матеріальних цінностей, оподаткуванням тощо. Тому виконання цієї частини облікової роботи вимагає чіткого дотримання чинних нормативних актів та оформлення відповідних документів.

Метою дипломної роботи є поглиблення й розширення методичних та організаційних аспектів з обліку та аудиту розрахунків з підзвітними особами задля встановлення напрямів їх удосконалення на вітчизняних підприємствах.

Для досягнення поставленої мети необхідним є вирішення наступних завдань:

- визначити зміст та значення розрахунків з підзвітними особами підприємства;
- дослідити нормативно-правове регулювання обліку розрахунків із підзвітними особами підприємства;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку обліку і контролю на ПАТ «Агро-продукт»;
- вивчити особливості організації первинного обліку розрахунків з підзвітними особами;
- вивчити особливості синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з підзвітними особами;
- провести поглиблений аналіз обліку розрахунків з підзвітними особами згідно з вимогами Податкового кодексу України;
- визначити особливості організації аудиту розрахунків з підзвітними особами;
- проаналізувати методику аудиту розрахунків з підзвітними особами;
- обґрунтувати необхідність вивчення типових помилок при перевірці розрахунків з підзвітними особами.

Об'єктом дослідження є розрахунки з підзвітними особами та чинна система їх обліку та аудиту.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних засад обліку та аудиту розрахунків з підзвітними особами.

У дослідженні використані загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема: індукції, дедукції, узагальнення та наукової абстракції – для визначення теоретичних основ обліку та аудиту розрахунків з підзвітними особами; спостереження та документалістики – з метою з'ясування проблемних питань обліку та аудиту розрахунків з підзвітними особами.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ

#### **1.1. Економічна сутність та значення розрахунків з підзвітними особами**

Підзвітна особа – довірена особа підприємства, якій підприємство надало такий статус (статус (лат. status) – правове становище, стан) [8, с. 78].

Статус підзвітної особи – сукупність прав і обов’язків фізичної особи, що перебуває в певних відносинах з підприємством працівника цього підприємства, посадової особи, власника підприємства. У поняття статусу входять права і обов’язки особи, передбачені для учасника трудових, адміністративно-правових відносин.

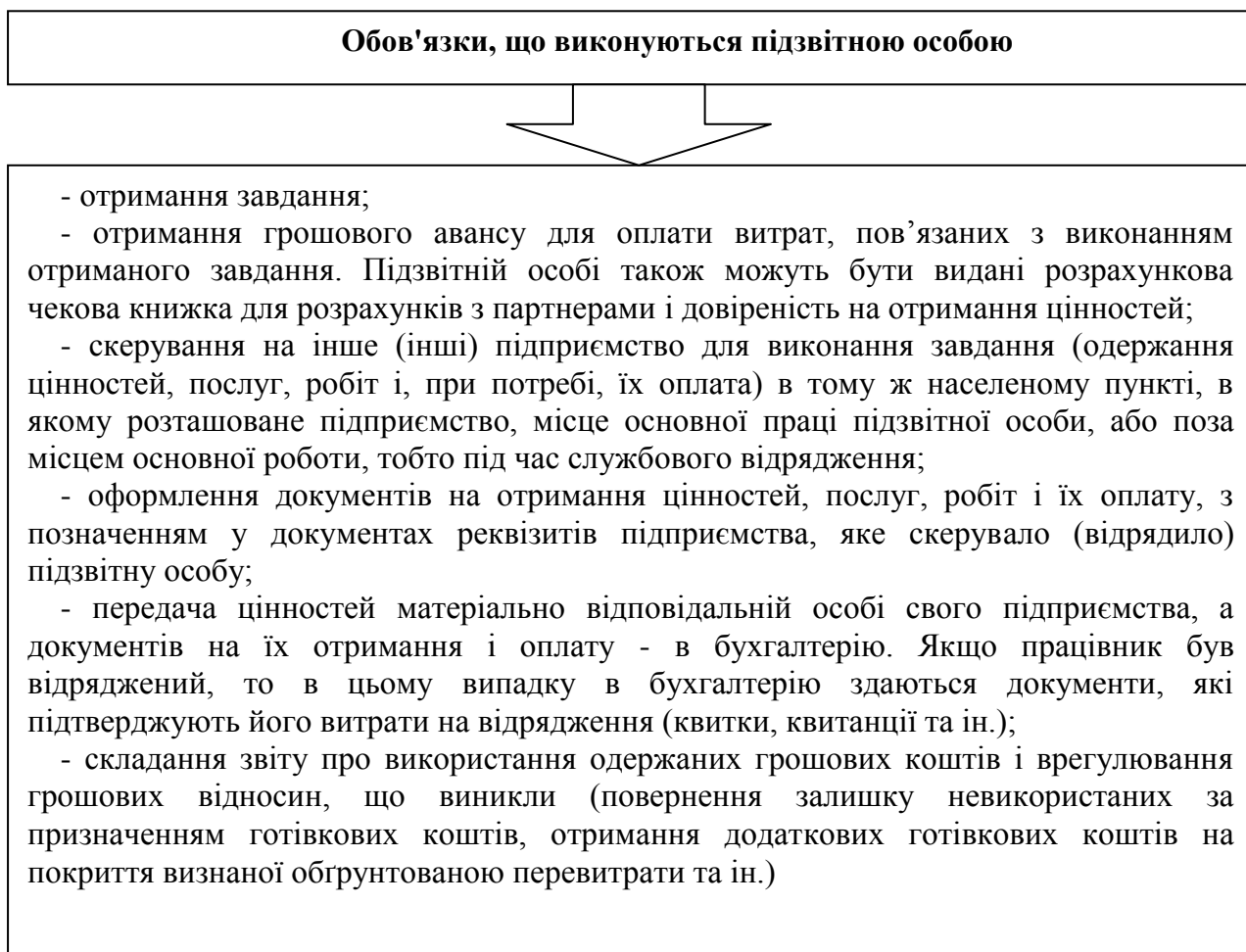
Виконання обов’язків підзвітної особи передбачає здійснення таких операцій (рис. 1.1).

Статус підзвітної особи підприємства залежно від мети її відрядження нормативною базою встановлений не для всіх категорій працюючих.

У відрядження може бути відправлена фізична особа, з якою відносини підприємства регулюються трудовим договором (угодою, контрактом) на постійній основі або як зі сумісником.

Тобто, якщо з таким працівником відносини підприємства регулюються цивільно-правовими договорами, він не може їхати в службове відрядження від цього підприємства. Що стосується сумісника, то він може мати два посвідчення про відрядження (переважно в один пункт і, очевидно, з однією метою) – одне з основного місця праці, друге – з місця праці за сумісництвом.

Витрати на відрядження таких працівників є витратами підприємства, що зменшують об'єкт оподаткування підприємства податком на прибуток [43, с. 74].



**Рис. 1.1. Обов'язки, що виконуються підзвітною особою [15, с. 25]**

Під управлінням (або менеджментом) у вузькому значенні слід мати на увазі процес керівництва, напрям якої-небудь діяльності. У ширшому управлінні – це процес планування, організації, мотивації і контролю, необхідний для формулювання і досягнення цілей фірми.

Виходячи із засновницьких документів конкретного підприємства, до цієї категорії осіб, на нашу думку, можна віднести посадових осіб керівних і виконавчих органів підприємства, які не є в його обліковому складі. Коло цих осіб може бути різним для підприємств з різним організаційно-правовим статусом і зафіксоване у їх засновницьких документах. Наприклад, у

акціонерних товариствах ними можуть бути члени виконавчого органу – правління АТ (голова, заступник, члени правління, головний бухгалтер, секретар). Персональний склад такого органу затверджується загальними зборами акціонерів.

Щодо скерування у відрядження членів Ревізійної комісії підприємства – не працівників цього підприємства потрібно враховувати таке. Контроль, ревізія – це елементи системи нагляду і перевірки відповідності процесу функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням. Члени ревізійної комісії займаються перевіркою виконання управлінських рішень. Якщо в функції цього органу, зафіксовані в положенні про нього, входять функції управління, або в засновницьких документах цього підприємства вказано, що ревізійна комісія або інший орган є органами його управління, то витрати на відрядження таких співробітників підприємство може віднести до валових витрат.

З викладеного вище випливає, що організація – платник податку може віднести до своїх витрат витрати на відрядження не працівника, члена керівних органів за дотримання таких умов:

1) у функції органу підприємства, членом якого є співробітник, що скеровується у відрядження, входить управління (обов'язково зафіксоване в положенні про цей орган);

2) організація скерує його від свого імені;

3) відряджає від місця постійної праці (місця, де постійно працює відряджений) в іншу організацію або в свій структурний підрозділ, розташований в іншому населеному пункті. У початковий пункт – місце постійної праці цей співробітник повертається [11, с. 128].

Зрозуміло, підприємство повинно мати гарантії цільового використання коштів і повернення невикористаних коштів щодо всіх осіб, скерованих у службове відрядження, включаючи й тих, які не працюють на ньому. Оскільки такі гарантії нормативними актами України про трудові відносини

не врегульовані, підприємству доцільно регламентувати відносини з такими підзвітними особами.

Кодексом законів про працю регулюються відносини власника або уповноваженого ним органу тільки з працівниками підприємства. Для визначення відносин з особами, що скеровуються у відрядження, доцільно на час відрядження укладати з ними два договори: трудовий договір – на певний термін або на час виконання певної роботи, що передбачено ст. 23 КЗпП, і договір про повну матеріальну відповідальність.

Для впорядкування обліку відряджень і усунення конфліктів з перевіряючими органами при віднесенні витрат на відрядження до витрат підприємства, доцільно внутрішнім письмовим розпорядженням встановити перелік осіб, які не є працівниками підприємства, але є членами його керівних органів і можуть бути скеровані в службове відрядження підприємством. Таким документом може бути наказ про облік операцій з підзвітними особами.

Статус підзвітної особи підприємства передбачає, з одного боку, право підприємства вимагати відшкодування грошових витрат і завданого підприємству збитку з вини такої особи, з іншого – право особи вимагати від підприємства відшкодування затрачених особистих грошей. Цей правовий аспект відносин вирішується укладенням договору про повну матеріальну відповідальність з особами, уповноваженими підприємством придбавати матеріальні цінності для нього [12, с. 65].

У бухгалтерському обліку можливе формування заборгованості як підзвітної особи, так і підприємства перед такою особою.

Відповідно до ст. 134 Кодексу законів про працю передбачається повна майнова відповідальність працівника стосовно майна підприємства, переданого працівнику під звіт.

Набуття статусу підзвітної особи може входити в його службові обов'язки, може поєднуватися з матеріальною відповідальністю. Такий статус може визначатися службовими обов'язками такої особи.



При скеруванні працівника підприємства в службове відрядження спеціального надання йому статусу підзвітної особи не передбачається:

- вона набуває такий статус автоматично під час отримання грошового авансу з каси підприємства на підставі розпорядження керівника;
- статус підзвітної особи закінчується складанням звіту й остаточним розрахунком за одержані від підприємства грошові кошти.

У разі якщо мета відрядження передбачає розрахунки за отримання цінностей для підприємства, з нею укладається договір про матеріальну відповідальність. На практиці ж частіше є ситуації, коли у відрядження, що передбачає придбання цінностей, скеровується матеріально відповідальна особа [29, с. 12].

Основні операції із розрахунків з підзвітними особами підприємства подані в табл. 1.1. На малих і невеликих підприємствах деякі операції, особливо на початкових стадіях розрахунків, можуть не мати чітких меж і бути об'єднані.

*Таблиця 1.1*

**Послідовність операцій із розрахунків з підзвітною особою підприємства**

Операції	Основні первинні документи, що оформляються під час здійснення операцій з підзвітними особами
1	2
1. Отримання завдання підзвітною особою для цього підприємства	Затвердження списку осіб, які одержують готівкові кошти на господарські потреби. Оформлення відносин працівника з підприємством, працівник – член керівного органу – наказ про оформлення розрахунків з підзвітними особами. Усне або письмове розпорядження, наказ про службове відрядження. Оформлення, при необхідності, довіреності підприємства. Затвердження розрахунку суми необхідних грошових коштів для виконання завдання. Оформлення посвідчення про відрядження і реєстрація його в журналі реєстрації службових відряджень
2. Отримання авансу для оплати витрат	Витратний касовий ордер з вказівкою мети витрачання коштів або платіжна відомість. Реєстрація в журналі контролю підзвітних сум

1	2
3. Скерування працівника на інше підприємство	Придбання проїзних документів, оформлення документів на перевезення багажу або іншого вантажу та інших документів, необхідних для проїзду до місця призначення відрядження
4. Оформлення документів на отримані цінності, роботи або послуги на іншому підприємстві: - передача отриманої під звіт готівки на оплату цінностей, робіт або послуг; - отримання цінностей, робіт або послуг; - виконання завдання із службового відрядження	Оформлення квитанцій (в тому числі до прибуткового касового ордера), касового чека, акта закупівлі, товарного чека, накладної на відпускання ТМЦ, акта купівлі-продажу, акта виконаних робіт, товаротransпортної накладної, податкової накладної. Виконання передбачених завданням дій на іншому/інших підприємствах. Можливе на даному етапі отримання перерахованої заробітної плати відрядженою особою за його заявою
5. Повернення працівника з відрядження. Передача матеріальних цінностей матеріально відповідальній особі свого підприємства: - передача документів на їх отримання і оплату в бухгалтерію підприємства; - передача документів, що підтверджують витрати на відрядження підзвітної особи в бухгалтерію підприємства	Придбання проїзних документів, оформлення документів на провезення багажу або іншого вантажу й інших документів, необхідних для проїзду від місця відрядження до місця постійної роботи відрядженого працівника. Акт приймання, прибутковий ордер, авансовий звіт і передача з ними всіх супровідних документів, що підтверджують витрати, в бухгалтерію і/або на склад
6. Складання звіту про використання одержаних грошових коштів: - складання звіту про виконання завдання; - затвердження звіту підписом керівника - отримання перевитраченої готівки або повернення невитраченої готівки; - бухгалтерські операції із розрахунків з підзвітною особою	Звіт про виконану роботу у відрядженні. Затвердження і відображення в реєстрі обліку інформації по кредиту субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Повний розрахунок з підзвітною особою на підставі звіту і в зв'язку з цим оформлення прибуткового (на повернення невикористаних грошових коштів) або витратного (на покриття зробленої і визнаної перевитрати грошових коштів підзвітною особою) касового ордера. Відображення здійснених операцій бухгалтерськими проведеннями із занесенням їх у Головну книгу

Перший етап відносин починається з визначення – в якості кого і де залучатиметься підзвітна особа за межами підприємства. Метою, для досягнення якої відряджається підзвітна особа, визначає керівник підприємства.

Список осіб, які мають право отримувати гроші на господарські потреби і/або на закупівлю сільськогосподарської продукції, затверджується керівником. Перелік таких осіб може бути додатком до розпорядження керівника підприємства про порядок ведення розрахунків з підзвітними особами.

Далі керівник віддає розпорядження про залучення підзвітної особи. Керівник підприємства віддає розпорядження про участь конкретної підзвітної особи в розрахунках за отримання цінностей (про скерування її в службове відрядження або поєднання отримання цінностей і скерування у відрядження) і про видачу їй грошового авансу для цих цілей. Таке розпорядження може бути як в усній, так і письмовій формі [72, с. 49].

Завдання для скерування в службове відрядження видається керівником у письмовому вигляді. Також у письмовому вигляді здійснюється видання наказів, розпоряджень, встановлення мети залучення підзвітної особи, укладення договору про матеріальну відповідальність в необхідних випадках, складання посадових інструкцій, формулювання службових обов'язків працівника, встановлення термінів залучення працівника, розрахунки сум грошових коштів, заповнення посвідчень, реєстрів, журналів, відомостей і т.п., що передбачає дотримання правил оформлення документів.

Під час перевірок контролюючими органами первинні документи, які на стадії їх складання не відносяться безпосередньо до ведення бухгалтерського обліку, також є об'єктом ревізії. Від послідовного і ретельного заповнення всіх реквізитів у первинних документах і реєстрах залежить проведення облікових процедур. Помилки і неточності, допущені при цих операціях, в наступних операціях виправити неможливо.

Розпорядження керівника (наказ, службова записка, усне розпорядження, вказівка, розрахунок і т.д.) є основою для видачі грошового авансу підзвітній особі, тобто відбувається другий етап відносин.

Готівка під звіт видається на такі цілі:

- на адміністративно-господарські потреби;
- на закупівлю сільськогосподарської продукції;
- на витрати із службових відряджень.

Грошовий аванс – це грошова сума у національній або іноземній валюті, видана підзвітній особі в рахунок майбутніх платежів за виконані роботи, надані послуги, на купівлю цінностей, покриття витрат на відрядження. Як правило, грошовий аванс становить 100 % від величини майбутніх платежів. Однак можливий й інший варіант – виконання завдання підзвітною особою, а потім розрахунок з ним підприємства на підставі звіту [13, с. 254].

Видача грошового авансу під звіт може здійснюватися з таких джерел:

- з каси підприємства, при цьому можливі два варіанти:

а) видача готівкових грошових коштів з каси підприємства за рахунок залишку в касі або виручки, що надійшла;

б) видача готівкових грошових коштів з каси підприємства за рахунок отриманих касиром за чеком грошових коштів з поточного рахунка підприємства в банку на витрати на відрядження у національній або іноземній валюті, господарські потреби, закупівлю сільськогосподарської продукції, закупівлю товарів, оплату послуг і виконаних робіт;

- за грошовим чеком з поточного або валютного рахунка в установі банку; при цьому в бланк грошового чека вносяться паспортні дані підзвітної особи як одержувача грошових коштів за чеком;

- грошовим (поштовим або телеграфним) переказом через установу зв'язку в місце перебування підзвітної особи;

- за допомогою гарантованого платіжного доручення через банк;

- шляхом перерахування на картковий рахунок підзвітної особи.

Грошовий аванс – це сума, видана підзвітній особі для здійснення майбутніх платежів за виконані роботи, на купівлю матеріальних цінностей, покриття витрат на відрядження тощо. Грошовий аванс, як правило, включає всю суму передбачених витрат. Проте можливий і такий варіант, коли підзвітна особа спочатку виконує завдання (здійснює витрати), а потім їй відшкодовують проведені витрати.

Найбільше грошей під звіт видають на службові відрядження. Відрядження працівників підприємствами здійснюється відповідно до Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13 березня 1998 р. № 59).

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника органу державної влади, підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів (далі – підприємство), на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства).

Документами, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства, є, зокрема (але не виключно): запрошення сторони, що приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження; укладений договір чи контракт; інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з діяльністю підприємства, яке відряджає працівника.

У випадках, коли філії, дільниці та інші підрозділи підприємства знаходяться в іншій місцевості, місцем постійної роботи вважається той підрозділ, робота в якому обумовлена трудовим договором (контрактом).

Службові поїздки працівників, постійна робота яких проходить у дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, не вважаються відрядженнями, якщо інше не передбачено законодавством, колективним договором, трудовим договором (контрактом) між працівником і власником (або уповноваженою ним особою/керівником).

Службові поїздки тривалістю менше доби працівників дипломатичної служби України, які направлені у довготермінове відрядження, що пов'язані із супроводженням українських делегацій та посадових осіб, отриманням та відправкою багажів, кур'єрської та командирської пошти в аеропортах, морських та річкових портах, на вокзалах, не вважаються відрядженнями.

Підприємство, що відряджає працівника, забезпечує його коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом).

Керівник підприємства може встановлювати додаткові обмеження щодо сум та цілей використання коштів, наданих на відрядження: витрат на найм житлового приміщення, на побутові послуги, транспортні та інші витрати [14, с. 48].

Підприємство, що відряджає працівника, зобов'язане ознайомити його з кошторисом витрат (або з довідкою-розрахунком на виданий аванс, складеною за довільною формою), а також з вимогами нормативно-правових актів стосовно звітування про використання коштів, виданих на відрядження. Підприємство самостійно встановлює порядок ознайомлення працівника, який направляється у відрядження за кордон, з його фінансовими зобов'язаннями, що регулюються постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98 «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів».

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття з відрядження – день прибуття

транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0 години і пізніше – наступна доба. Якщо станція, пристань, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений працівник, у строк відрядження зараховується час, який потрібний для проїзду до станції, пристані, аеропорту. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

Дата на транспортному квитку (вибуття транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника) має збігатися з датою вибуття працівника у відрядження згідно з наказом про відрядження. Дата на транспортному квитку (прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника) має збігатися з датою прибуття працівника з відрядження згідно з наказом про відрядження.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений. Замість днів відпочинку, не використаних за час відрядження, інші дні відпочинку після повернення з відрядження не надаються.

Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідні або святкові й неробочі дні, то компенсація за роботу в ці дні виплачується відповідно до чинного законодавства.

Якщо працівник відбуває у відрядження у вихідний день, то йому після повернення з відрядження в установленому порядку надається інший день відпочинку.

Якщо наказом про відрядження передбачено повернення працівника з відрядження у вихідний день, то працівникові може надаватися інший день відпочинку відповідно до законодавства у сфері регулювання трудових відносин.

Питання виходу працівника на роботу в день вибуття у відрядження та в день прибуття з відрядження регулюється правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства.

За відрядженим працівником зберігається місце роботи (посада) протягом усього часу відрядження, в тому числі й часу перебування в дорозі.

Працівнику, який направлений у службове відрядження, оплата праці за виконану роботу здійснюється за всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи, та відповідно до умов, визначених трудовим або колективним договором, і розмір такої оплати праці не може бути нижчим середнього заробітку.

На час відрядження особи, яка працює за сумісництвом, оплата праці здійснюється підприємством, що її відрядило. У разі направлення працівника у відрядження одночасно з основної роботи й роботи за сумісництвом оплата праці здійснюється підприємствами, що направляли працівника у відрядження, а видатки для відшкодування витрат на відрядження розподіляються між цими підприємствами за згодою між ними.

Підтвердними документами, що засвідчують вартість понесених у зв'язку з відрядженням витрат, є розрахункові документи відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та Податкового кодексу України. У разі відрядження за кордон підтвердні документи, що засвідчують вартість понесених за кордоном у зв'язку з таким відрядженням витрат, оформлюються згідно із законодавством відповідної держави.

Окремим видом витрат, що не потребують спеціального документального підтвердження, є добові витрати (витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи, понесені у зв'язку з таким відрядженням). Суми добових витрат для працівників підприємств затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98. (табл. 1.2).



Добові витрати відшкодовуються в єдиній сумі незалежно від статусу населеного пункту.

Операції з відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами – звичні, можна сказати повсякденні для бухгалтерів підприємств усіх форм власності і видів діяльності.

*Таблиця 1.2*

**Норми відшкодування витрат на відрядження для працівників підприємств усіх форм власності (крім державних службовців та осіб, які направляються у відрядження підприємствами, що повністю або частково утримуються за рахунок коштів бюджетів)**

Період дії норми	У межах України, грн.	За межами України, грн.
з 01.04.2011 р. до 31.12.2011 р.	188,20 (не більше ніж 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу)	705,75 (не більше ніж 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу)
з 01.01.2012 р. до 31.12.2012 р.	214,60 (не більше ніж 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу)	804,75 (не більше ніж 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу)
з 01.01.2013 р. до 31.12.2013 р.	229,40 (не більше ніж 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу)	860,25 (не більше ніж 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу)
з 01.01.2014 р. до 31.12.2015 р.	243,60 (не більше ніж 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу)	913,50 (не більше ніж 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу)
з 1 січня 2019 року	417,30 (не більше ніж 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, що діяла на 1 січня звітного податкового року, в розрахунку на добу)	не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим НБУ

Водночас розрахунки з підзвітними особами зачіпають досить широке коло операцій – з готівковими коштами у національній та іноземній валюті,

розрахунками, переміщенням цінностей (необоротні й оборотні активи), оплатою послуг, формуванням витрат і вартості цінностей, оподаткуванням, утриманнями із заробітної плати працівників, специфічно вирішених правових відносин, використанням як типових форм первинних документів, так і нестандартних документів, розроблених на підприємстві, і т.д. В підсумку, помилки, що виникають при проведенні розрахунків за участю підзвітних осіб, не рідкість [27, с. 97].

Можливість застосування санкцій з боку контролюючих органів за порушення прийнятих правил проведення розрахунків готівковими коштами передбачає підвищені вимоги до здійснення розрахунків з підзвітними особами. Зауважимо, що дотримання певних правил здійснення таких розрахунків, що передбачають послідовність і точність заповнення первинних документів, отримання і видачу готівки підзвітною особою, заповнення облікових реєстрів, контроль за проведенням розрахунків, відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку і в звітності, в податковому обліку і т.д. дозволяє значно підвищити надійність проведення операцій на цій ділянці обліку й знизити втрати.

Отже, гроші під звіт видають на витрати на відрядження, придбання різних матеріалів, дрібні господарські, поштові та інші витрати. Гроші під звіт видають на витрати на відрядження, придбання різних матеріалів, дрібні господарські, поштові та інші витрати. При цьому потрібно дотримуватися діючих норм з регулювання готівкового обігу. Аванс підзвітній особі видається в сумі, необхідній для виконання намічених заходів, і лише в тому випадку, коли підзвітна особа не має заборгованості за раніше виданими сумами. Підзвітна особа має право витратити аванс лише на ті цілі, для яких він виданий.

## 1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту розрахунків з підзвітними особами

Необхідність видачі грошових коштів під звіт виникає чи не в кожного суб'єкта господарювання незалежно від виду діяльності та форми власності. При відображенні операцій із підзвітними особами у бухгалтерському обліку та при подальшій аудиторській перевірці таких операцій бухгалтери та аудитори повинні дотримуватися вимог наступних нормативно-правових актів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

### Нормативно-правове забезпечення операцій із підзвітними особами

Нормативно-правовий акт	Характеристика
1	2
Лист Національного банку України від 21.12.2006 р. № 11-113/4734-13871; Лист Міністерства фінансів України від 13.02.2007 р. №31-34000-30-25/2774	Грошові кошти можуть видаватися під звіт таким особам: 1) працівникам, що перебувають з цим підприємством, організацією чи установою у трудових відносинах. Наказом по підприємству затверджується перелік таких осіб; 2) фізичним особам, які перебувають з цим суб'єктом господарювання у цивільно-правових відносинах (приміром, працюють за договором підяду, дорученням тощо). Можливість видачі грошових коштів під звіт тим, хто не є працівниками підприємства, організації чи установи, передбачають вказані роз'яснювальні документи
Кодекс законів про працю від 10.12.1971 р. № 322-VIII	Згідно зі ст. 1351 Кодексу законів про працю від 10.12.1971 р. № 322-VIII письмові договори про повну матеріальну відповідальність можуть укладатися з працівниками, які досягли 18-річного віку та займають посади або виконують роботи, безпосередньо пов'язані зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей. Цей пункт застосовується до працівників чи інших осіб, які отримали кошти підзвіт
Податковий кодекс України	Строки звітування про використання підзвітних коштів згідно з ПКУ – Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, подається до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, коли платник податку завершує таке відрядження

1	2
Податковий кодекс України	<p>За наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається платником податку в касу або зараховується на банківський рахунок особи, яка їх видала, до або під час подання зазначеного звіту (п. 170.9.2 ПКУ).</p> <p>Дія п. 170.9 ПКУ поширюється також на витрати, пов'язані з відрядженням чи виконанням цивільно-правових дій, що були оплачені з використанням корпоративних платіжних карток, дорожніх, банківських або іменних чеків, інших платіжних документів, з урахуванням такого:</p> <p>а) у випадку, коли під час службового відрядження особа – платник податку отримала готівку через платіжну картку, вона подає звіт про використання виданих на відрядження коштів, а також повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження;</p> <p>б) у разі якщо під час службового відрядження особа – платник податку застосувала платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі, а строк подання звіту про використання виданих на відрядження коштів не перевищує 10 банківських днів, за наявності поважних причин роботодавець (самозайнята особа) може його продовжити до 20 банківських днів (до з'ясування питання щодо розбіжностей між звітними документами) (п. 170.9.3 ПКУ)</p>
Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою Правління НБУ від 15.12.2004 року № 637	<p>Суб'єкт господарювання може видавати грошові кошти під звіт шляхом:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– видачі готівки з каси;</li> <li>– надання можливості користування корпоративними картками;</li> <li>– видачі через особисту платіжну картку.</li> </ul> <p>У п. 2.12 Положення № 637 зазначається, що особи, які одержали готівку з поточного рахунку із застосуванням корпоративного або ж особистого спеціального платіжного засобу, використовують її за призначенням без попереднього оприбуткування в касі суб'єкта господарювання. Звітування за використані кошти здійснюється в установлені строки та порядку, які визначені для підзвітних осіб.</p>

Продовж. табл. 1.3

1	2
<p>Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою Правління НБУ від 15.12.2004 року № 637</p>	<p>Пунктом 2.3. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637, визначено, що всі платежі, які перевищують 10 тис.грн повинні проводитися лише в безготівковій формі. Кількість суб'єктів господарювання, з якими можна здійснювати розрахунки впродовж дня, не визначається. Обмеження загальної суми платежів стосуються розрахунків між підприємствами у вигляді оплати за товари, які придбані для потреб суб'єкта господарювання за рахунок одержаних через корпоративні спеціальні платіжні засоби готівкових коштів.</p> <p>Таким чином, якщо кошти під звіт видаються особі для здійснення розрахунків готівкою з одним підприємством (підприємцем) впродовж одного дня, то їх сума не повинна перевищувати 10 тис. грн.</p> <p>У випадку коли необхідно розрахуватися з більшою кількістю суб'єктів господарювання через підзвітну особу, загальний обсяг виданих їй коштів є необмеженим зважаючи на те, що сума розрахунку з кожним контрагентом протягом дня за одним або кількома платіжними документами не перевищуватиме готівкою 10 тис. грн. При цьому необхідно врахувати винятки, встановлені законодавством.</p> <p>Згідно з п. 2.3 Положення № 637 гранична сума розрахунку готівкою не поширюється на:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– розрахунки підприємств (підприємців) з фізичними особами, бюджетами та державними цільовими фондами;</li> <li>– добровільні пожертвування та благодійну допомогу;</li> <li>– використання коштів, виданих на відрядження.</li> </ul> <p>Особливості порядку звітування за використані кошти, що були видані під звіт</p> <p>Видача підзвітній особі готівки проводиться за умови звітування нею у встановленому порядку за раніше одержані під звіт суми (п. 2.11 Положення № 637).</p>

1	2
<p>Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою Правління НБУ від 15.12.2004 року № 637</p>	<p>У разі видачі касиром готівки за видатковим касовим ордером або видатковою відомістю одержувачі повинні пред'явити паспорт чи інший документ, що його замінює, а касиру необхідно записати найменування, номер, ким і коли виданий такий документ. У видатковому касовому ордері або відомості підзвітна особа розписується про отримання готівки із зазначенням суми коштів. Якщо видаткова відомість складена на видачу готівки кільком особам, то всі одержувачі пред'являють паспорти чи інші документи, що їх замінюють, а також розписуються у відповідній графі (п. 3.5 Положення № 637).</p> <p>Використання підзвітних коштів підтверджується відповідними розрахунковими документами, а також документами, які свідчать про одержання готівки з карткового рахунку (наприклад, чеком банкомату, квитанцією торговельного терміналу та ін.).</p> <p>Видача готівки під звіт на закупівлю продукції сільського господарства та заготівлю вторинної сировини, окрім металобрухту, дозволяється на строк не більше 10 робочих днів з дня видачі коштів під звіт, а на всі інші потреби суб'єкта господарювання – не більше двох робочих днів, включаючи день отримання таких грошових коштів.</p> <p>Якщо особі одночасно видана готівка під звіт на відрядження і вирішення в цьому відрядженні виробничих або господарських питань, то строк, на який видана готівка під звіт на такі завдання, може продовжуватися до завершення терміну відрядження (п. 2.11 Положення № 637).</p> <p>Зазначаємо, що п. 7.39 Положення № 637 передбачає можливість подання звітів про використання коштів із порушенням установлених термінів, однак лише у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю підзвітної особи або за інших обставин, котрі мають документальне підтвердження</p>

1	2
Про встановлення граничної суми розрахунків готівкою, Постанова Правління НБУ від 06.06.2013 р. № 210	Обмежень щодо того, скільки саме коштів може бути видано під звіт, чинним законодавством не передбачено. При цьому необхідно врахувати, що в п. 1 постанови Правління НБУ від 06.06.2013 р. № 210 встановлено обмеження граничної суми розрахунку готівкою одного підприємства (підприємця) з іншим впродовж одного дня за одним або кількома платіжними документами в розмірі 10 тис. грн.
Про затвердження форми Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядку його складання, Наказ Міністерства доходів і зборів від наказ Мінфіна від 28.09.2015 р. №841	Форма Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, та Порядок його складання встановлений наказом Міністерства доходів і зборів від 28.09.2015 р. №841

Таким чином, суб'єктам господарювання необхідно дотримуватися визначених законодавством норм щодо регулювання розрахунків з підзвітними особами для уникнення можливих помилок, що спричиняють втрату достовірності облікової інформації.

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ПАТ «Агро-Продукт»**

Дослідження виконане на матеріалах Публічного акціонерного товариства «Агро-Продукт», основною діяльністю якого є вирощування зернових, технічних та решти культур не віднесених до інших класів рослинництва. Зокрема, вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур; вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів; оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин.

Основною банківською установою, що забезпечує проведення безготівкових розрахунків ПАТ «Агро-Продукт» є АТ «УкрСиббанк». Рахунок в іноземній валюті досліджуваним підприємством не відкривався.

Облік на підприємстві ведеться відокремленим структурним підрозділом – бухгалтерією на чолі із головним бухгалтером.

Головний бухгалтер має право другого підпису документів, повинен забезпечувати систематичний контроль за раціональним використанням наявного ресурсного потенціалу, а також збереження власності.

Призначення, переміщення та звільнення матеріально-відповідальних осіб на підприємстві проводиться за узгодженням з головним бухгалтером. Договори та угоди на одержання чи відпуск матеріальних цінностей, виконання робіт, послуг та накази, розпорядження про встановлення посадових окладів, надбавок до заробітної плати та преміювання попередньо розглядаються та візуються головним бухгалтером. Разом із керівниками інших підрозділів та служб, головний бухгалтер зобов'язаний ретельно контролювати:

- дотримання встановлених правил оформлення, приймання та випуску товарно-матеріальних цінностей;
- правильно встановлених цін, тарифів, скидок, надбавок, окладів, доплат, дотримання штатної фінансової та касової (розрахунково-платіжної) дисципліни;
- дотримання інструкцій, вказівок щодо порядку проведення інвентаризації та відображення результатів таких інвентаризацій в обліку.
- відшкодування в установлені строки дебіторської та погашення кредиторської заборгованості та інше.

Головний бухгалтер підприємства також розробляє облікову політику підприємства, основні положення якої наведено у табл. 1.2.



**Основні положення облікової політики ПАТ «Агро-Продукт» за 2018 рік**

Група	Елемент облікової політики
1	2
Елементи облікової політики щодо необоротних активів	Нематеріальні активи відображаються за історичною (фактичною) собівартістю. Переоцінці підлягають лише ті нематеріальні активи, для яких існує активний ринок. Амортизація нараховується на нематеріальні активи, з обмеженим терміном корисного використання
	Товариство визнає матеріальний об'єкт основним засобом, якщо він утримується з метою використання їх у процесі своєї діяльності, очікуваний строк використання (експлуатації) яких більше одного року та вартість яких більше 6000 грн.(без податку на додану вартість)
	Первісно Товариство оцінює основні засоби за собівартістю. У подальшому основні засоби оцінюються за їх собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. Амортизація нараховується із використанням прямолінійного методу на протязі строку корисного використання кожного об'єкту основних засобів
Елементи облікової політики щодо оборотних активів	Основні засоби, які ще не були введені в експлуатацію, включають фактичні витрати, що були понесенні на їх придбання (створення). Основні засоби, які на дату звітності не введені в експлуатацію, не амортизуються
	Запаси товарно-матеріальних цінностей Товариства визнаються, оцінюються і обліковуються згідно з МСФЗ 2 «Запас». Облік запасів здійснюється в кількісному та сумарному вимірах за найменуваннями запасів та в розрізі матеріально відповідальних осіб. Запаси визнаються в момент їх придбання за собівартістю придбання (створення). На дату звіту запаси відображаються у фінансовій звітності за меншою з двох величин: собівартістю чи чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації (ЧВР) розраховується як ціна реалізації, зменшена на витрати на збут
	Дебіторська заборгованість оцінюється за чистою вартістю реалізації, тобто за первісною вартістю, зменшеною на суму створеного резерву сумнівних боргів. Метод створення резерву сумнівних боргів – визначення абсолютної суми резерву шляхом аналізу платоспроможності конкретних дебіторів
	Грошові кошти та їх еквіваленти включають кошти в касі, грошові кошти на поточних банківських рахунках

Продовж. табл. 1.2

1	2
Елементи облікової політики щодо капіталу	<p>Поточні забезпечення включають розраховану величину забезпечення для наступної оплати компенсації невикористаних відпусток, а також забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань.</p> <p>Товариство створює забезпечення:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- на оплату відпусток персоналу</li> </ul> <p>Поточна кредиторська заборгованість оцінюється за вартістю погашення (не дисконтується)</p>
Елементи облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів	Доходи від реалізації товарів та надання послуг (зокрема, від операційної оренди, яка є одним з основних видів діяльності ПАТ «Агро-Продукт») визнаються в звітному періоді, коли реально були відвантажені (реалізовані) товари або замовник отримав послугу у повному обсязі
Елементи облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів	<p>Витрати також відображаються за методом нарахування, як це передбачено МСФЗ/МСБО</p> <p>До складу податку на прибуток входить поточний податок на прибуток і відстрочений податок на прибуток. Відстрочений податковий актив (зобов'язання) відображається у фінансовій звітності у складі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід (збиток), окрім випадків, коли відстрочений податковий актив (зобов'язання) відображається у капіталі</p> <p>Поточний податок на прибуток – це сума, яка розраховується як відсоток від прибутку поточного періоду, що підлягає оподаткуванню (згідно з податковою звітністю з податку на прибуток). Порядок розрахунку прибутку, що підлягає оподаткуванню, та ставка податку на прибуток встановлюється законодавством України.</p> <p>Відстрочений податок на прибуток визнається для всіх тимчасових різниць, якщо існує впевненість, що ці тимчасові різниці будуть у майбутньому брати участь у розрахунку прибутку, що підлягає оподаткуванню</p>

Характеристику показників фінансово-господарської діяльності визначено на підставі розрахунків, проведених на підставі додатків А, Б, В, Г, Д, Е, Ж, К.

Показники стану та динаміки майна підприємства наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Показники стану та динаміки активів ПАТ «Агро-Продукт»  
(станом на кінець 2016-2018 рр.)**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+/-) 2018 від:		2018 у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Незавершені капітальні інвестиції	181,0	181,0	-	-181,0	-181,0	-	-
Основні засоби:	6696,0	4966,0	4230,0	-2466,0	-736,0	63,2	85,2
первісна вартість	9757,0	9582,0	9764,0	7,0	182,0	100,1	101,9
знос	3061,0	4616,0	5564,0	2503,0	948,0	181,8	120,5
Довгострокові біологічні активи:	2,0	2,0	2,0	-	-	100,0	100,0
первісна вартість	2,0	2,0	2,0	-	-	100,0	100,0
накопичена амортизація	-	-	-	-	-	-	-
Усього необоротних активів	6879,0	5149,0	4232,0	-2647,0	-917,0	61,5	82,2
Запаси	10170,0	10158,0	20484,0	10314,0	10326,0	201,4	201,7
Виробничі запаси	377,0	277,0	348,0	-29,0	71,0	92,3	125,6
Незавершене виробництво	1132,0	2220,0	685,0	-447,0	-1535,0	60,5	30,9
Готова продукція	8658,0	7661,0	19448,0	10790,0	11787,0	224,6	253,9
Товари	3,0	0,0	3,0	0,0	3,0	100,0	-
Поточні біологічні активи	11,0	-	-	-11,0	-	-	-

Продовж. табл. 1.3

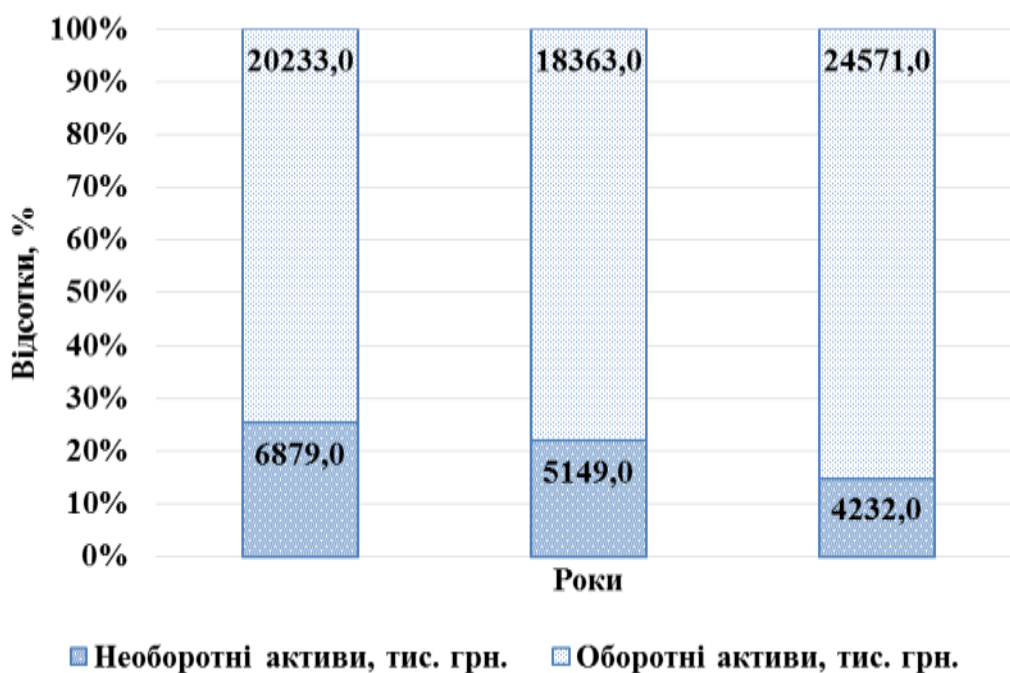
1	2	3	4	5	6	7	8
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	4595,0	6791,0	2803,0	-1792,0	-3988,0	61,0	41,3
Дебіторська заборгованість за розрахунками:	-	-	336,0	336,0	336,0	-	-
за виданими авансами	117,0	13,0		-117,0	-13,0	-	-
з бюджетом	52,0	47,0	4,0	-48,0	-43,0	7,7	8,5
Інша поточна дебіторська заборгованість	4511,0	997,0	109,0	-4402,0	-888,0	2,4	10,9
Гроші та їх еквіваленти	5,0	-	6,0	1,0	6,0	120,0	-
Готівка	1,0	-		-1,0	-	-	-
Рахунки в банках	4,0	-	6,0	2,0	6,0	150,0	-
Інші оборотні активи	773,0	357,0	829,0	56,0	472,0	107,2	232,2
Усього оборотних активів	20233,0	18363,0	24571,0	4338,0	6208,0	121,4	133,8
Баланс	27102,0	23512,0	28803,0	1701,0	5291,0	106,3	122,5

За даними табл. 1.3. можна зробити висновок, що виробничий потенціал підприємства за 2016-2018 рр. зростає, майно підприємства у 2018 році порівняно із 2016 роком збільшилося на 1701,0 тис. грн. (або 6,3 %), а у 2018 році порівняно із 2017 роком на 5291,0 тис. грн. (або 22,5 %).

Найбільшу частку у складі активів протягом досліджуваного періоду займають оборотні активи, зокрема, запаси. Майно підприємства у 2018 році порівняно із 2016 роком збільшилося більше ніж у 2 рази, а у 2018 році порівняно із 2017 роком на 10326,0 тис. грн. (або у 2 рази).

Динаміка необоротних та оборотних активів досліджуваного підприємства відображена на рис. 1.3.

Рис. 1.3. ілюструє, що необоротні активи досліджуваного підприємства протягом досліджуваного підприємства скорочуються. Зокрема, їх вартість у 2018 році порівняно із 2016 скоротилася на 2647,0 тис. грн. (або 38,5 %), а у 2018 році порівняно із 2017 – на 917,0 тис. грн. (або 17,8 %).



**Рис. 1.3. Динаміка необоротних та оборотних активів ПАТ «Агро-Продукт» (станом на кінець 2016-2018 рр.)**

Також протягом 2016-2018 рр. скорочується їх частка у загальній структурі активів підприємства.

Оборотні активи підприємства мають тенденцію до зростання, їх величина у 2018 році порівняно із 2016 роком зросла на 4338,0 тис. грн. (або 21,4 %), а у 2018 році порівняно із 2016 роком – на 6208,0 тис. грн. (або 33,8 %).

Майно підприємства сформовано за рахунок різних джерел, показники стану та руху яких наведено у табл. 1.4.

**Показники стану та динаміки капіталу ПАТ «Агро-Продукт»  
(станом на кінець 2016-2018 рр.)**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+/-) 2018 від:		2018 у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Власний капітал							
Зареєстрований (пайовий) капітал	1325,0	1325,0	1325,0			100,0	100,0
Капітал у дооцінках	11920,0	3636,0	3636,0	-8284,0		30,5	100,0
Додатковий капітал	0,0	8220,0	8484,0	8484,0	264,0		103,2
Резервний капітал	265,0	265,0		-265,0	-265,0		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	10008,0	7663,0	7196,0	-2812,0	-467,0	71,9	93,9
Усього за розділом I	23518,0	21109,0	20641,0	-2877,0	-468,0	87,8	97,8
III. Поточні зобов'язання і забезпечення							
Поточна кредиторська заборгованість:							
за товари, роботи, послуги	3192,0	1731,0	3050,0	-142,0	1319,0	95,6	176,2
за розрахунками з бюджетом	37,0	36,0	11,0	-26,0	-25,0	29,7	30,6
за розрахунками зі страхування	13,0	30,0	22,0	9,0	-8,0	169,2	73,3

*Продовж. табл. 1.4*

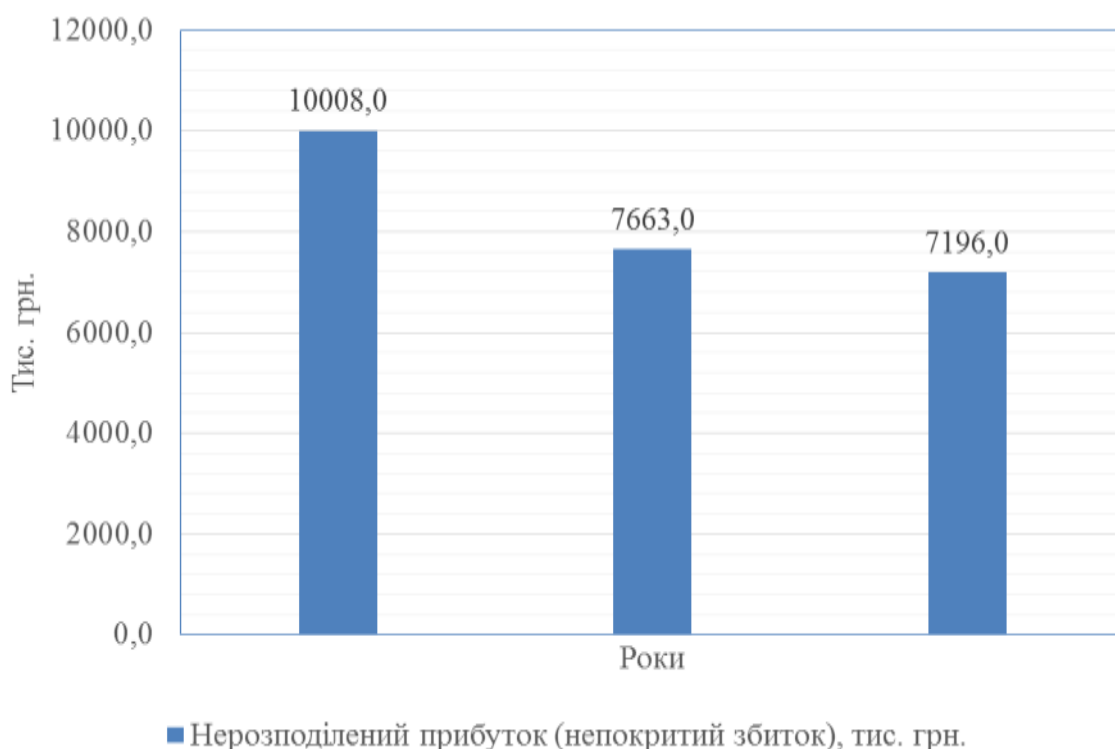
1	2	3	4	5	6	7	8
за розрахунками з оплати праці	49,0	58,0	51,0	2,0	-7,0	104,1	87,9
за одержаними авансами	21,0		4503,0	4482,0	4503,0	21442,9	
за розрахунками з учасниками			6,0	6,0	6,0		
Поточні забезпечення	60,0	114,0	86,0	26,0	-28,0	143,3	75,4
Інші поточні зобов'язання	212,0	434,0	433,0	221,0	-1,0	204,2	99,8
Усього за розділом III	3584,0	2403,0	8162,0	4578,0	5759,0	227,7	339,7
Баланс	27102,0	23512,0	28803,0	1701,0	5291,0	106,3	122,5

Майно підприємства було сформовано за рахунок власного та залученого капіталу, при чому частка власного капіталу у складі джерел утворення майна є переважаючою протягом 2016-2018 рр.

Проте, вартість власного капіталу підприємства у 2016-2018 рр. зменшувалася, загальний розмір власного капіталу у 2018 році порівняно із 2016 роком зменшився на 2877,0 тис. грн. (або 12,2 %), а у 2018 році порівняно із 2016 роком – на 468,0 тис. грн. (або 2,7 %).

Складовими власного капіталу досліджуваного підприємства є: зареєстрований (пайовий) капітал; капітал у дооцінках; додатковий капітал; резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Варто відмітити прибутковість діяльності підприємства протягом досліджуваного періоду, яка на жаль зменшується. Динаміка нерозподіленого прибутку підприємства відображена на рис. 1.4.



**Рис. 1.4. Динаміка нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) ПАТ «Агро-Продукт» (станом на кінець 2016-2018 рр.)**

Оцінюючи стан зобов'язань досліджуваного підприємства варто відмітити, що залучений капітал ПАТ «Агро-Продукт» у 2016-2018 рр. складається лише із поточних зобов'язань і забезпечень. До складу поточних зобов'язань та забезпечень протягом досліджуваного періоду входять:

- 1) поточна кредиторська заборгованість: за товари, роботи, послуги; за розрахунками з бюджетом; за розрахунками зі страхування; за розрахунками з оплати праці; за одержаними авансами; за розрахунками з учасниками;
- 2) поточні забезпечення;
- 3) інші поточні зобов'язання.

Оцінити більш ґрунтовно фінансові результати підприємства можна на підставі даних табл. 1.5.



**Показники доходів, витрат та фінансових результатів ПАТ «Агро-Продукт» за 2016-2018 рр.**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+/-) 2018 від:		2018 у % до:	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	23287,0	10812,0	3020,0	-20267,0	-7792,0	13,0	27,9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	18476,0	12920,0	2253,0	-16223,0	-10667,0	12,2	17,4
Валовий: прибуток (збиток)	4811,0	-2108,0	767,0	-4044,0	2875,0	15,9	-36,4
Інші операційні доходи	1967,0	580,0	16,0	-1951,0	-564,0	0,8	2,8
Адміністративні витрати	674,0	714,0	661,0	-13,0	-53,0	98,1	92,6
Витрати на збут	-	-	570,0	570,0	570,0	-	-
Інші операційні витрати	63,0	7,0	2,0	-61,0	-5,0	3,2	28,6
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	6041,0	-2249,0	-450,0	-6491,0	1799,0	-7,4	20,0
Інші витрати	76,0	160,0	18,0	-58,0	-142,0	23,7	11,3

Продовж. табл. 1.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	5965,0	-2409,0	-468,0	-6433,0	1941,0	-7,8	19,4
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	5965,0	-2409,0	-468,0	-6433,0	1941,0	-7,8	19,4

Дані табл. 1.5 ілюструють значне зменшення чистого доходу у 2018 році порівняно із 2016 роком на -20267,0 тис. грн., та у 2018 році порівняно із 2017 роком – на 7792,0 тис. грн.

Різке скорочення чистого доходу підприємства свідчить про значне зменшення обсягів діяльності підприємства, що є негативною тенденцією. Крім того, негативною тенденцією є збитковість підприємства у 2017 та 2018 роках. Така економічна ситуація має спонукати керівництво підприємства до прийняття дієвих управлінських рішень, спрямованих на покращення ефективності діяльності підприємства.

### Висновки за розділом 1

Статус підзвітної особи – сукупність прав і обов’язків фізичної особи, що перебуває в певних відносинах з підприємством працівника цього підприємства, посадової особи, власника підприємства. У поняття статусу входять права і обов’язки особи, передбачені для учасника трудових, адміністративно-правових відносин.

Статус підзвітної особи підприємства залежно від мети її відрядження нормативною базою встановлений не для всіх категорій працюючих.

У відрядження може бути відправлена фізична особа, з якою відносини підприємства регулюються трудовим договором (угодою, контрактом) на постійній основі або як зі сумісником.

Кодексом законів про працю регулюються відносини власника або уповноваженого ним органу тільки з працівниками підприємства. Для визначення відносин з особами, що скеровуються у відрядження, доцільно на час відрядження укладати з ними два договори: трудовий договір – на певний термін або на час виконання певної роботи, що передбачено ст. 23 КЗпП, і договір про повну матеріальну відповідальність.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ

#### **2.1. Організація первинного обліку розрахунків з підзвітними особами**

Наказом Міністерства фінансів України від 21 червня 2011 року №738 «Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Державної податкової адміністрації України від 28.07.1997 року № 260» було скасовано форму посвідчення про відрядження. посвідчення про відрядження оформляти не потрібно, достатньо наказу на відрядження, відповідно до якого визначається кількість днів, проведених у відрядженні.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про внесення змін до Інструкції про службові відрядження в межах України та закордон» № 362 від 17.03.2011 року та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України за №410/19148 від 17.03.2011 року сума добових визначається згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами. За відсутності наказу добові витрати не виплачуються. Документами, що засвідчують вартість понесених витрат, є розрахункові документи. Питання виходу працівника на роботу в день вибуття у відрядження та в день прибуття з відрядження має регулюватися правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства, установи, організації.

З каси підприємства підзвітній особі відповідно до розпорядження керівника може видаватися грошовий аванс лише на вказані в розпорядженні цілі (можливий варіант видачі авансу одночасно для вирішення виробничих питань підприємства і на витрати на відрядження, якщо це передбачене керівником) [11, с. 47].

Видача готівки з каси передбачає два варіанти: з використанням витратного касового ордеру і видачу за відомістю. У разі оформлення касиром витратного касового ордеру, в ньому вказується мета, на досягнення якої видається готівка підзвітній особі (відрядження, придбання цінностей і т.п.). Якщо на документі – додатку до витратного ордеру (наказ, розпорядження, розрахунок і т.д.) є дозвільний підпис керівника, на витратному касовому ордері його підпис не обов'язковий. Цей варіант частіше використовується при разових виплатах підзвітним особам.

Другий варіант – це видача коштів під звіт, на службові відрядження за платіжно-розрахунковими (платіжними) відомостями, без оформлення касових ордерів.

Видача коштів особам, яких нема в списковому складі (сумісники, виконавці трудових договорів (контрактів), члени органів управління та ін.) може здійснюватися або за витратними касовими ордерами на кожного такого працівника або за окремою відомістю. Порядок встановлюється керівником підприємства.

Невикористані суми готівки, видані під звіт на господарські потреби, повинні бути повернені підзвітною особою в касу підприємства не пізніше наступного дня після їх видачі. Повернення оформляється прибутковим касовим ордером.

Видача готівки під звіт проводиться за умови повного звіту такої підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами. Факт наявності заборгованості підзвітної особи встановлюється бухгалтерією [32, с. 87].

Аванс видається на підставі видаткового касового ордеру або відомості на виплату грошей, якщо видають гроші одночасно декільком особам. Тому при видачі авансу за цією відомістю видатковий касовий ордер потрібно виписувати не на кожного працівника, а на загальну суму виданої з каси готівки.

Видачу грошей під звіт можна проводити безпосередньо із каси підприємства, за грошовим чеком з поточного або валютного рахунку

підприємства, грошовим переказом через органи зв'язку у місце знаходження підзвітної особи, за допомогою гарантованого платіжного доручення через банк, а також за рахунок виручки, отриманої від реалізації товарів (робіт, послуг).

Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами, тобто в разі подання до бухгалтерії Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт про витрачені (частково витрачені) кошти та одночасного повернення до каси підприємства залишку готівки, виданої під звіт.

У листі від 18.11.2015 р. №25603/10/28-10-06-11 податківці нагадують, що видача готівкових коштів під звіт або на відрядження дозволяється на строк:

- не більше 10 робочих днів від дня видачі готівкових коштів під звіт, – на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини, крім металобрухту;
- на строк не більше двох робочих днів, уключаючи день отримання готівкових коштів під звіт – на всі інші виробничі (господарські) потреби.

Якщо підзвітній особі одночасно видана готівка як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань, то строк, на який видана готівка під звіт на ці завдання, може бути продовжено до завершення терміну відрядження.

Авансовий звіт подається до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку:

- завершує таке відрядження;
- завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що видала кошти під звіт.

За наявності надміру витрачених коштів їх сума повертається платником податку в касу або зараховується на банківський рахунок особи, що їх видала, до або під час подання зазначеного Звіту.

Якщо під час службових відряджень відряджена особа – платник податку отримав готівку з застосуванням платіжних карток, він подає звіт про використання виданих на відрядження коштів і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження.

Крім того, якщо під час службових відряджень відряджена особа – платник податку застосував платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі, а строк подання платником податку авансового звіту не перевищує 10 банківських днів, за наявності поважних причин роботодавець (самозайнята особа) може його продовжити до 20 банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами).

Податковим агентом під час оподаткування суми, виданої платнику податку під звіт та не повернутої ним протягом встановленого терміну, є особа, що видала таку суму, – у сумі, що перевищує суму фактичних витрат платника податку на виконання таких дій.

Сума податку, нарахована на суму такого перевищення, утримується особою, що видала такі кошти, за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний місяць, а у разі недостатності суми доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців до повної сплати суми такого податку.

Якщо платник податку припиняє трудові або цивільно-правові відносини з особою, що видала такі кошти, сума податку утримується за рахунок останньої виплати оподатковуваного доходу під час проведення остаточного розрахунку, а у разі недостатності суми такого доходу непогашена частина податку включається до податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного (податкового) року.

Підзвітні особи зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства разом із невикористаним залишком готівки Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт про витрачання одержаних у касі сум.

Порядок складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт.

При розрахунку суми ПДФО в разі не повернення сум надміру витрачених коштів використовуються ставки 15% та 20%. Окрім того, зазначено, що неповернута сума розраховується з урахуванням пункту 164.5 ПКУ.

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (далі – Звіт), подається до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує таке відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок податкового агента платника податку, що надав кошти під звіт.

За наявності надміру витрачених коштів така сума повертається платником податку в касу або зараховується на банківський рахунок особи, що їх видала, до або під час подання зазначеного Звіту.

Дія абзаців першого та другого цього пункту поширюється також на витрати, пов'язані з відрядженням чи виконанням деяких цивільно-правових дій, оплачених з використанням корпоративних платіжних карток, дорожніх, банківських або іменних чеків, інших платіжних документів.

При цьому, якщо під час службового відрядження платник податку отримав готівку із застосуванням платіжних карток, він подає Звіт і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження. Відрядженій особі – платнику податку, який застосував платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі і строк подання Звіту не перевищив 10 банківських днів, за наявності поважних причин роботодавець (самозайнята особа) може продовжити такий строк до 20 банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами).

Якщо платник податку не повертає суму надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний строк (до закінчення третього або п'ятого, а в окремих випадках десятого чи двадцятого



банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок податкового агента платника податку, що надав кошти під звіт), то така сума підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб відповідно за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць. У разі недостатності суми доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців до повної сплати суми такого податку.

У разі коли платник податку припиняє трудові або цивільно-правові відносини з особою, що видала такі кошти, сума податку на доходи фізичних осіб утримується за рахунок останньої виплати оподатковуваного доходу під час проведення остаточного розрахунку, а у разі недостатності суми такого доходу непогашена частина податку включається до податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного (податкового) року.

Якщо повне утримання такої суми податку є неможливим внаслідок смерті чи визнання платника податку судом безвісно відсутнім або оголошення судом померлим, така сума утримується під час нарахування доходу за останній для такого платника податку податковий період, а в непогашеній частині визнається безнадійною до сплати.

Звіт складається платником податку (підзвітною особою), що отримала такі кошти на підприємствах всіх організаційно-правових форм або у самозайнятої особи.

До суми перевищення не включаються та не оподатковуються документально підтверджені витрати, здійснені за рахунок готівкових чи безготівкових коштів, наданих платнику податку під звіт роботодавцем на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків у межах граничного розміру таких витрат, передбаченого у розділі III Кодексу, що здійснені таким платником та/або іншими особами з рекламними цілями.

Фізична особа, що отримала такі кошти, заповнює всі графи Звіту, крім: «Звіт перевірено», «Залишок унесений (перевитрата видана) у сумі за касовим ордером», бухгалтерських проводок, розрахунку суми утриманого податку за несвоєчасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт, які заповнюються особою, що надала такі кошти; «Звіт затверджено», які підписуються керівником (податковим агентом).

На досліджуваному підприємстві – ПАТ «Агро-Продукт» організація первинного обліку розрахунків з підзвітними особами здійснюється на підставі чинного законодавства та відповідає його вимогам.

## **2.2. Синтетичний та аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами**

Розрахунки за підзвітними сумами обліковують на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Це активний рахунок. На дебеті його записують видані суми під звіт, а також відшкодування перевитрат, тобто погашення кредиторської заборгованості. Запис роблять на підставі видаткових касових ордерів, кредитуючи рахунок 30 «Каса». За кредитом субрахунку 372 відображають списання підзвітних сум, яке може відбуватися шляхом повернення грошей в касу, віднесення на витрати виробництва, оприбуткування придбаних матеріальних цінностей. При цьому дебетують рахунки 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 30 «Каса» та інші залежно від характеру операції, а кредитують субрахунок 372 [64].

Облік розрахунків із підзвітними особами ведеться на рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». На дебет цього рахунка відноситься сума виданого авансу:

Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

К-т 30 «Каса».

За кредитом рахунка 372 обліковуються витрачені суми:

а) на відрядження:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати» – за відрядження цехового персоналу,

Д-т 92 «Адміністративні витратами» – за відрядження загальногосподарського персоналу.

б) на господарські витрати:

Д-т 20 «Виробничі запаси»

Д-т 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – на вартість придбаних запасів або оплачених витратах на їх перевезення, зберігання

Д-т 15 «Капітальні інвестиції» – при оплаті витрат на капітальне будівництво, придбання основних засобів та нематеріальних активів

К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Щодо кожного звіту визначається результат використання авансу. Якщо сума авансу перевищує витрати, невикористана сума повертається у касу:

Д-т 30 «Каса»

К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Якщо ж сума фактичних витрат перевищує суму авансу, перевитрата повертається підзвітній особі з каси:

Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

К-т 30 «Каса».

Синтетичний облік розрахунків з підзвітними особами на ПАТ «Агро-Продукт» здійснюється відповідно до чинного законодавства (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Типові кореспонденції рахунків з обліку розрахунків з підзвітними особами**

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Видача підзвітних сум готівкою	372	301
Перерахування авансу підзвітними особам, які знаходяться у відрядженні за межами підприємства тривалий час і не мають можливості прибувати за авансом	372	311
Надходження виручки від реалізації продукції на ринку	372	701
Видача підзвіт чекових книжок	372	685
Видача підзвітним особам із каси грошових документів (марки та ін.)	372	331
Придбання підзвітними особами матеріальних цінностей, молодняку тварин та ін. - без ПДВ	20 21 22	372
- на суму податку на додану вартість	641	372
Придбання підзвітними особами основних засобів, які не потребують монтажу – без ПДВ	152	372
- на суму податку на додану вартість	641	372
Використання коштів підзвітними особами на виробничі і господарські потреби в межах встановлених норм	23 91 92	372
Повернення невикористаних підзвітних сум – в касу	301	372
- на поточний рахунок у національній валюті	311	372
- на поточний рахунок в іноземній валюті	312	372
Утримання підзвітних сум з оплати праці працівників	661	372
Здача виручки за реалізовану продукцію на ринку, а також виручки їдалень та буфетів	301	372
Надходження виручки за продукцію, реалізовану на ринку	311	372
Списання вартості відпущених блюд та виробів їдальні за талонами та витрат за невикористаними чеками	377	372
Оплата підзвітними особами придбаних різних грошових документів (марки, путівки)	331	372
Оплата підзвітними особами підприємствам і організаціям за різні послуги розрахунковими чеками	377	372
Списання безнадійної заборгованості підзвітних осіб	944 38	372

На досліджуваному підприємстві – ПАТ «Агро-Продукт» - аналітичний облік розрахунків із підзвітними особами організовано розрізі особових рахунків і щодо кожної авансової суми окремо.

### **2.3. Податковий облік розрахунків з підзвітними особами**

Відповідно пп.140.1.7 п.140.1 ст. 140 ПКУ [68] платник податку на прибуток має право віднести до витрат підприємства витрати на відрядження працівників, що перебувають з ним в трудових відносинах, а саме:

1) вартість проїзду (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);

2) вартість проживання у готелях , а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих приміщень;

3) оплату телефонних розмов;

4) оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд , обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат при відрядженні закордон;

5) страхування життя або здоров'я відрядженої особи чи її цивільної відповідальності (у разі використання транспортних засобів), якщо його обов'язково необхідно здійснювати відповідно до законів країни відрядження або країн, територією яких здійснюється транзитний рух до країни відрядження.

Перелічені вище витрати можна включати за наявності підтверджуючих документів: транспортних квитків або транспортних

рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона та документа про сплату за всіма видами транспорту, рахунків, отриманих із готелів або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, в тому числі бронювання місць у місцях проживання, страхових полісів тощо.

Для підтвердження витрат у разі використання електронного авіаквитка потрібні такі документи: оригінал розрахункового або платіжного документа, що підтверджує здійснення розрахункової операції у готівковій чи безготівковій формі (платіжне доручення, розрахунковий чек, касовий чек, розрахункова квитанція, виписка з карткового рахунку, квитанція до прибуткового касового ордера); роздрукована на папері частина електронного авіаквитка з вказаним маршрутом (маршрут/квитанція); оригінали відривної частини посадкових талонів пасажирів.

У разі відрядження за кордон на службовому легковому автомобілі (в тому числі орендованому) до складу витрат платника податку відносяться сплачені під час відрядження за кордон збори за проїзд ґрунтовими, шосейними дорогами та водними переправами, а також витрати, пов'язані зі стоянкою та паркуванням автомобіля під час відрядження, та витрати на придбання пально-мастильних матеріалів, тільки при наявності підтверджуючих документів, що засвідчують ці витрати.

Якщо працівник підприємства використовує у відрядженні власний автомобіль, за яким не укладено договір оренди на використання автомобіля для потреб підприємства і даний автомобіль не обліковується на балансі такого підприємства, витрати на придбання пально-мастильних матеріалів не враховуються у складі витрат при обчисленні об'єкта оподаткування. Вартість ПММ можна відшкодувати працівнику тільки за розпорядженням керівника та наявності підтверджуючих документів. Сума компенсації буде додатковим благом та включатись до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку.

Оподаткування додаткового блага здійснюється за ставкою, визначеною п. 167.1 ст. 167 ПКУ (15% та/або 17%) [68].

У єдиній базі податкових знань податківці, зазначають, що проїзд на таксі відрядженої особи не включаються до складу витрат платника податку. В даному випадку вони керуються п. 6 р. II та п. 9 р. III Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 № 59. А в інструкції вказано, що витрати за користування таксі можуть бути відшкодовані лише з дозволу керівника підприємства (згідно з підтвердними документами), тому сума таких витрат буде вважатись додатковим благом відповідно для працівника до пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПКУ [68].

Якщо до рахунків на оплату вартості проживання у готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях або до проїзних документів включена вартість харчування, то платники податку, які не утримуються за рахунок бюджетних коштів, мають право включити до складу витрат вартість послуг з проживання та проїзду з врахуванням вартості послуг на харчування за умови документального підтвердження зазначених витрат. При цьому, розмір добових витрат, що враховуються у складі витрат таких платників податку, не зменшується на вартість харчування, включену до рахунку на проживання та проїзду. Таке харчування може бути одно-, дво-, трьохразовим.

Слід зазначити, що не можна відносити до складу витрат вартість алкогольних напоїв і тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунку згідно із законами країни перебування.

Якщо для відрядження був оплачений двомісний (трьохмісний і більше) номер, а фактично відбув один працівник, то до складу витрат можуть бути враховані витрати в розмірі вартості одного місця у готельному номері за кожен день такого проживання.

Також до складу витрат можна відносити витрати, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб

фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, але не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон – не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження.

Розмір добових витрат працівників затверджується наказом керівника підприємства. Розмір добових (за рішенням керівника) може коливатись в зв'язку з підрозділом підприємства в якому працює працівник, посади та інших чинників.

Сума добових визначається в разі відрядження в межах України та країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи відповідно до наказу керівника та первинними документами, які надає відряджена особа. А в випадку відрядження до країни в'їзд на територію якої здійснюється за наявності візи – відповідно до наказу керівника і відмітки уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в закордонному паспорті або документі, що його замінює.

За відсутності зазначених відповідних підтвердних документів, наказу або відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в паспорті або документі, що його замінює сума добових не включається до складу витрат платника податку.

Також в ПКУ [68] зазначено, що будь-які витрати на відрядження можуть бути включені до складу витрат платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з діяльністю такого платника податку, зокрема (але не виключно) таких: запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; укладеного договору чи контракту; інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в



переговорах, конференціях або симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю платника податку.

Наявність посвідчення про відрядження для врахування добових витрат у складі витрат при обчисленні податку на прибуток чинним законодавством не передбачено. Але, ми вам радимо все ж таки розробити бланки посвідчень, затвердити їх наказом керівника, та використовувати їх як документ, що буде додатковим підтвердженням зв'язку між підприємствами.

Якщо в відрядження відбуває голова та члени правління, наглядової ради, а також голови ревізійної комісії акціонерного товариства можуть, то при обчисленні податку на прибуток витрати на це відрядження будуть враховані у складі витрат. А витрати на відрядження засновника товариства будуть враховуватись у складі витрат у разі, якщо засновник товариства перебуває з товариством у трудових відносинах або є головою чи членом виконавчого органу.

Підприємство, що відряджає працівника у відрядження за кордон, забезпечує його грошовими коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом) в національній валюті держави, до якої відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті.

Фактичні витрати відрядженого працівника в іноземній валюті, які визначаються згідно із затвердженим звітом про використання коштів, але не більше суми авансу, перераховуються у національну валюту України за валютним курсом на дату отримання авансу.

У разі, якщо фактичні витрати працівника в іноземній валюті у затвердженому звіті про використання коштів більші отриманого авансу, то таке перевищення підлягає перерахунку у національну валюту України за валютним курсом на дату затвердження звіту про використання коштів.

Крім того, згідно з п.19 р. III Інструкції якщо для остаточного розрахунку за відрядження необхідно виплатити додаткові кошти, виплата здійснюється в національній валюті України за офіційним обмінним курсом

гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день погашення заборгованості.

Якщо відрядженим працівником застосовується корпоративна картка, у Звіті відображаються тільки використані (списані з картрахунку) кошти. При цьому працівник крім рахунків готелів, проїзних квитків тощо повинен надати до Звіту документи, що підтверджують здійснені за допомогою платіжних карток розрахунки, а саме: чеки банкомату, сліпи, квитанції платіжних терміналів тощо.

Враховуючи зазначене, кошти в національній валюті країни, до якої відряджався працівник, або у вільно конвертованій валюті, які отримує працівник як аванс на корпоративну картку в розмірах, встановлених законодавством, перераховуються у національну валюту України за офіційним валютним курсом НБУ, що діяв на дату списання з карткового рахунку такої валюти за умови наявності підтверджуючих документів.

Податківці вважають, що працівник підприємства, під час відрядження за кордон не може здійснювати готівкові розрахунки у іноземній валюті за придбані товарно-матеріальні цінності для господарських потреб підприємства. Розрахунки між резидентами і нерезидентами в межах торговельного обороту проводяться виключно через уповноважені банки. Готівкову іноземну валюту можна використовувати тільки як засіб платежу під час здійснення торгівлі та надання послуг за межами України, а саме на транспортних засобах, що їм належать (орендовані, зафрахтовані або ті, що формуються в Україні), у разі здійснення міжнародних пасажирських перевезень, та на міжнародних виставках (ярмарках), що проходить за кордоном, у разі реалізації товарів (відповідно до п.п. 7.1 п. 7 Правил використання готівкової іноземної валюти на території України, затверджених постановою Правління Національного банку України від 30.05.07 за № 200).

Суми виданих коштів на відрядження, що підтверджені документально в звіті 1-ДФ не показуються, окрім коштів, які надмірно витрачені та не

повернуті в установлені законодавством строки. Такі суми будуть відображатись з ознакою «118».

Підсумовує, слід відмітити, що витрати на відрядження відносяться до витрат подвійного призначення, саме тому слід уважно відноситися до наявності та належного оформлення підтверджуючих документів при визначенні об'єкту оподаткування податком на прибуток.

Податковим кодексом України (ст. 170, п. 170.9) визначено порядок оподаткування сум надміру витрачених коштів, отриманих платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлений строк.

Податковим агентом платника податку при оподаткуванні сум, отриманих на відрядження або під звіт, не повернутих таким платником податку протягом встановленого строку, є особа, що надала такі суми.

Сума податку, нарахована на суму такого перевищення, утримується особою, що надала такі кошти, за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) платника податку за відповідний місяць, а у разі недостатності суми такого доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців, до повної сплати суми такого податку.

При несвоєчасності повернення суми надміру сплачених коштів пізніше граничного терміну (до закінчення третього банківського дня, наступного за днем, в якому платник податку завершує таке відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок особи, що надала кошти підзвіт), але не пізніше звітного місяця, на який припадає останній день такого граничного терміну:  $\text{Сума штрафу}_{(\text{грн})} = \text{Несвоєчасно повернута сума}_{(\text{грн})} \times 15:100$ .

При неповерненні суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний термін повернення:  $\text{Сума податку}_{(\text{грн})} = \text{не повернута сума}_{(\text{грн})} \times \text{ставка оподаткування} : 100$ .

$\text{Сума штрафу}_{(\text{грн})} = \text{не повернута сума}_{(\text{грн})} \times 15 : 100$ .

Обов'язковими реквізитами розрахунку є:

– підпис особи, що склала розрахунок;

- дата складання розрахунку;
- «З розрахунком ознайомлений».

Таким чином, широкий перелік господарських ситуацій, пов'язаних із розрахунками із підзвітними особами регулюються нормами Податкового кодексу України. Недотримання зазначених вимог тягне за собою накладення штрафних санкцій.

На досліджуваному підприємстві – ПАТ «Агро-Продукт», податковий облік розрахунків із підзвітними особами здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства.

## **Висновки за розділом 2**

Сума добових визначається згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами. За відсутності наказу добові витрати не виплачуються.

Документами, що засвідчують вартість понесених витрат, є розрахункові документи. Питання виходу працівника на роботу в день вибуття у відрядження та в день прибуття з відрядження має регулюватися правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства, установи, організації.

Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємств за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами, тобто в разі подання до бухгалтерії Звіту про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт про витрачені (частково витрачені) кошти та одночасного повернення до каси підприємства залишку готівки, виданої під звіт.

Розрахунки за підзвітними сумами обліковують на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Це активний рахунок. На дебеті його

записують видані суми під звіт, а також відшкодування перевитрат, тобто погашення кредиторської заборгованості. Запис роблять на підставі видаткових касових ордерів, кредитуючи рахунок 30 «Каса». За кредитом субрахунку 372 відображають списання підзвітних сум, яке може відбуватися шляхом повернення грошей в касу, віднесення на витрати виробництва, оприбуткування придбаних матеріальних цінностей. При цьому дебетують рахунки 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 30 «Каса» та інші залежно від характеру операції, а кредитують субрахунок 37.

### РОЗДІЛ 3

## ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З ПІДЗВІТНИМИ ОСОБАМИ

### **3.1. Організація та планування аудиту розрахунків з підзвітними особами**

Аудиторська діяльність охоплює організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

На відміну від бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які здійснюють у межах підприємства його працівники, аудит (зовнішній) є контрольною діяльністю, яку здійснюють на підприємстві незалежні суб'єкти господарювання – аудитори. Тому в організації аудиту слід виділяти два моменти:

- організацію роботи аудиторських фірм;
- організацію проведення аудиторських перевірок. Аудиторська діяльність є сферою підприємництва аудиторських фірм або приватних аудиторів. Отже, аудит здійснюють незалежні особи (аудитори), аудиторські фірми, уповноважені суб'єкти господарювання на його проведення. Прибуток (дохід) від аудиторської діяльності оподатковується згідно з чинним законодавством [7, с. 78].

Аудиторські фірми та аудитори зобов'язані мати ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і можуть працювати виключно для надання аудиторських послуг. Аудиторські фірми можуть утворюватися на основі будь-яких форм власності, але загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 відсотків.

Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, що в ній працює хоча б один аудитор. Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

В Україні, як і в більшості країн з ринковою економікою, аудитори, для того щоб мати право підписувати аудиторський звіт і брати участь у роботі аудиторської фірми як керівники, мають здати іспити та отримати сертифікат, який підтверджує їхній кваліфікаційний рівень.

Сертифікацію (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснює Аудиторська палата України.

Право на отримання сертифіката мають громадяни України, котрі здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста або економіста.

Конкуренція на ринку аудиторських послуг призводить до того, що аудитори намагаються з метою зменшення витрат зменшувати обсяг перевірок (тестів) бухгалтерських документів по суті, застосовуючи певні методики та процедури. Серед таких методик – встановлення прийнятного рівня суттєвості і допустимого ризику невиявлення суттєвих невідповідностей, а також використання різноманітних математичних і статистичних методів, зокрема вибірок.

При цьому надзвичайно важливого значення для аудитора набуває процес попереднього планування аудиту, визначення витрат на перевірку та встановлення гонорару за послуги.

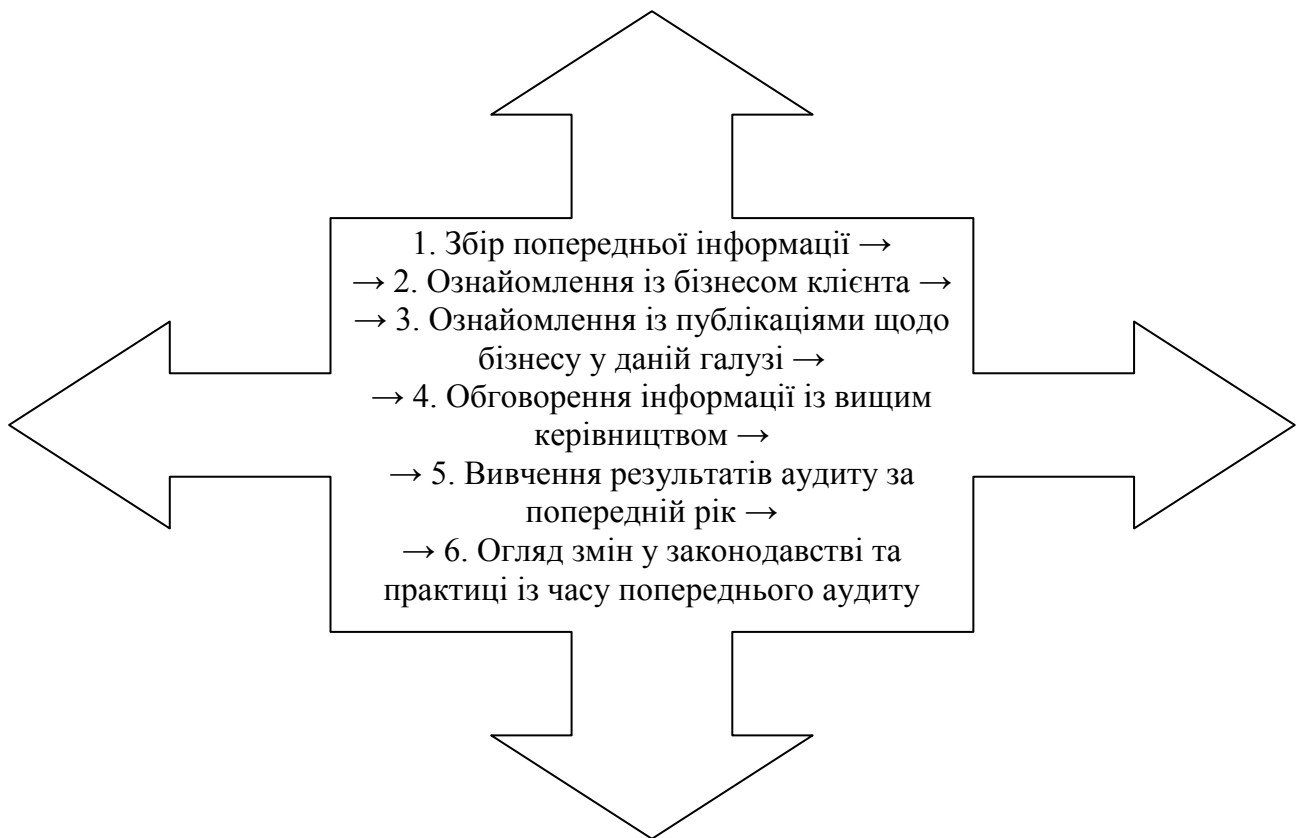
Під плануванням аудиту розуміють підготовку головної стратегії і конкретних підходів до характеру, періоду та часу проведення аудиту. Метою планування аудиту є зосередження уваги аудитора на найважливіших напрямках перевірки, на проблемах,

Планування є початковою стадією проведення аудиту, на якій відповідно до Міжнародного стандарту аудиту № 300 «Планування»

визначають обсяги і терміни аудиту, розробляють план і програму перевірки, які визначають види та послідовність дій аудитора.

Процес планування умовно можна поділити на три стадії: попереднє планування; складання загального плану; розробка програми аудиту.

На стадії попереднього планування аудитор вивчає наявну і доступну йому інформацію про підприємство-замовник. Для цього використовують матеріали, які зберігають у постійному архіві аудиторської фірми, інформацію, одержану від інших аудиторських фірм. Для роз'яснення спірних питань можливий виїзд до клієнта з попереднім погодженням переліку питань, які підлягають обговоренню. Послідовність робіт на стадії попереднього планування аудиту наведено на схемі (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Послідовність робіт на стадії попереднього планування аудиту**

Найважливішою складовою частиною планування аудиту є формування в аудитора уявлення про стан справ на підприємстві. Детальні



вимоги до порядку отримання інформації про стан справ на підприємстві наведено в МСА 310 «Знання бізнесу».

Характер планування залежить від організаційної форми, розміру і виду діяльності підприємства, виду аудиту, правильного уявлення аудитора про стан справ на підприємстві [18, с. 98].

Усвідомлення аудитором цього питання допоможе йому визначити події, операції та заходи, які могли б суттєво вплинути на звітність підприємства і зменшити ризик аудиту (загальний ризик).

Загальний план аудиту слід розробляти настільки детально, щоб аудитор мав можливість завдяки йому підготувати програму аудиту. В аудиторській програмі визначають час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. У свою чергу, програма аудиту, її зміст та розмір залежать від розміру, виду і специфіки підприємства, умов договору на проведення аудиту, а також від особливостей методики і техніки, які використовує аудитор під час перевірки.

Розробляючи загальний план, аудитор здійснює аналіз таких питань:

- головні фактори, які мають вплив на діяльність підприємства;
- найважливіші характеристики підприємницької діяльності підприємства, його організаційної структури, процесу виробництва, надання послуг, фінансового стану, а також порядку його звітування включно із змінами, які, можливо, були після попереднього аудиту;
- розподіл обов'язків між керівництвом підприємства;
- методологія і принципи бухгалтерського обліку, які застосовувала бухгалтерія підприємства;
- можливий ефект від змін в обліковій політиці;
- знання аудитора з питань бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, які може використати аудитор у тестах оцінки надійності внутрішнього контролю підприємства та в незалежних аудиторських процедурах;
- оцінка аудитором ризику внутрішнього контролю;

- визначення порогу суттєвості помилок для завдань аудиту з кожного виду операцій;
- імовірність суттєвих помилок в обліку, яку оцінює аудитор з огляду на попередній період перевірки і знайдені ним раніше помилки;
- визначення складних бухгалтерських операцій з включенням тих, які виконувалися з використанням суб'єктивної думки бухгалтера (нарахування резервів тощо).

Якщо дотримуються умови, які засвідчують необхідність залучення експертів, аудитор має чітко поставити завдання, визначити вид роботи, яку буде здійснювати спеціаліст.

Аудиторська програма розробляється з моменту конкретизації загального плану аудиту. В аудиторську програму також вносять перелік об'єктів аудиту за його напрямками, терміни проведення. У програмі аудиту оцінюється ризик внутрішнього контролю і ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності.

В аудиторській програмі види, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур мають збігатися з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту. Аудиторська програма допомагає керувати виконавцями аудиту і контролювати їхню роботу. До аудиторської програми включається також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, який необхідно витратити на кожен напрям аудиту або аудиторську процедуру [26, с. 118].

У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який можливий під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур, координує роботу всіх можливих помічників, залучених із числа співробітників підприємства, зазначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

Аудитор зобов'язаний вести документацію справ, які стосуються прийнятих рішень за результатами проведеної аудиторської перевірки і які, у свою чергу, буде покладено в основу аудиторського висновку. Записи і висновки аудитора за кожним розділом аудиторської програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, котрий використовує аудитор у процесі підготовки й обґрунтування аудиторського звіту керівництву клієнта.

Документальне оформлення аудиторської перевірки регламентує Міжнародний стандарт 230 «Документація». У цьому нормативі викладено приблизний зміст і порядок оформлення та зберігання робочої документації аудитора.

Робочі документи – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. У робочу документацію включається інформація, яка, на думку аудитора, є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка має підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Робочу документацію може бути оформлено як стандартні форми і таблиці на папері чи зафіксовано на електронних носіях інформації або на кіно- чи відеоплівку.

До робочих документів аудитора входять:

- інформація про юридичну та організаційну структуру підприємства; витяги з юридичних документів (угод, протоколів та ін.) або їхніх копій;
- інформація про галузь діяльності підприємства та нормативну документацію, яка регулює діяльність підприємства;
- інформація про результати вивчення й оцінки системи обліку та внутрішнього контролю (у формі описів, документів тощо);
- документація про порядок планування аудиту;
- аналіз важливих показників і тенденцій;
- аналіз угод та залишків на рахунках;

- аналіз важливих показників та трендів, котрі характеризують тенденції розвитку фінансових або інших процесів;
- інформація про сутність, час проведення й обсяг виконаних аудиторських процедур, а також про їхні результати;
- докази того, що роботу, яку виконали асистенти, перевірів і проаналізував аудитор;
- інформація про те, хто і коли виконав аудиторські процедури;
- висновки сторонніх аудиторів або експертів, яких залучали до перевірки окремих питань діяльності підприємства;
- листування з клієнтом з окремих питань, якщо таке було, або нотатки про проведені бесіди й обговорення; копії листів, надісланих (чи отриманих) до третіх осіб, котрі мають відношення до перевірки;
- висновки, роз'яснення, надані аудитору, що стосуються найважливіших аспектів аудиту, в т. ч. різні незвичайні питання та винятки;
- опис змісту відповідей аудитора на запитання клієнта; висновки, які зробив аудитор за різноманітними аспектами перевірки, у тому числі за випадковими ситуаціями та незвичайними позиціями, розкритими під час перевірки й інформація про те, як їх було вирішено, а також розкриття фактів та міркувань, що стосуються цих висновків;
- копії фінансової звітності за попередні звітні періоди, а також аудиторські висновки, довідки, акти цієї звітності [25, с. 147].

З огляду на те, що клієнта буде постійно перевіряти аудитор, робочі документи доцільно поділяти на такі види:

- постійні, тобто такі, які містять інформацію, що стосується насамперед перевірки окремих питань, котрі повторюються з року в рік (копії статутних та реєстраційних документів тощо);
- поточні, тобто такі, які містять інформацію, що стосується насамперед аудиторської перевірки поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

Визначаючи майбутній зміст документації, аудитор має взяти за орієнтир те, що робочою документацією буде користуватися, наприклад, інший аудитор, котрий не має великого досвіду роботи в галузі аудиту. Переглянувши цю документацію, інший аудитор зміг би зрозуміти основний зміст проведеної перевірки та прийнятих рішень з результатів перевірки без визначення окремих деталей процедур перевірки.

Загальний план аудиту розробляється настільки детально, щоб аудитор мав можливість на його основі підготувати програму аудиту. У свою чергу, програма аудиту, її зміст і розмір залежать від розміру, виду і специфіки підприємства, умов договору на проведення аудиту, а також особливостей методики і техніки, що їх використовує аудитор під час перевірки.

Під час розробки загального плану аудитор здійснює аналіз наступних питань.

Розуміння аудитором бізнесу клієнта:

- головних факторів, які мають вплив на діяльність підприємства;
- найважливіших характеристик підприємницької діяльності підприємства, його організаційної структури, процесу виробництва, надання послуг, фінансового стану, а також порядку його звітування, враховуючи зміни, які, можливо, сталися після попереднього аудиту;
- розподілу обов'язків між керівництвом підприємства. Розуміння обліку і системи внутрішнього контролю:
- методології і принципів бухгалтерського обліку, які застосовувалися бухгалтерією підприємства;
- можливого ефекту від змін в обліковій політиці чи термінології аудиту;
- знань аудитора з питань бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, які можуть бути використані аудитором у тестах оцінки надійності внутрішнього контролю підприємства та в незалежних аудиторських процедурах.

Визначення ризиків і суттєвості:

- оцінка аудитором ризику внутрішнього контролю – ефективності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, тобто її спроможності попереджати і виявляти помилки на підприємстві, оцінка розміру особистого аудиторського ризику невиявлення суттєвих помилок у звітності підприємства, яка існує під час проведення аудитором аудиторських процедур, і визначення на підставі цього найважливіших напрямів аудиту;

- визначення порогу суттєвості помилок для цілей аудиту з кожного виду операцій;

- імовірність існування суттєвих помилок в обліку, яка оцінюється аудитором з огляду на попередній період перевірки і виявлені ним раніше помилки;

- визначення складних бухгалтерських операцій, враховуючи ті, які виконувалися на основі суб'єктивної думки бухгалтера (нарахування резервів).

Види, час і повнота процедур:

- існування можливості оперативного внесення змін в окремі напрями аудиту;

- вплив інформаційних технологій на процес аудиту;

- робота внутрішніх аудиторів підприємства та можливий вплив її на аудиторські процедури зовнішніх аудиторів.

Координація, керівництво, супроводження і нагляд:

- участь в аудиті інших аудиторів, аудиторських фірм (перевірка іншими аудиторами дочірніх підприємств, філій та відділень головного підприємства);

- участь в аудиті експертів та інших фахівців, які не є аудиторами;

- дислокація (місцезнаходження) підрозділів підприємства;

- підбір виконавців аудиту і розподіл між ними обов'язків, враховуючи їхній професійний рівень і стаж роботи.

Інші питання:

- можливість оперативного внесення до програми аудиту наприкінці аудиторської перевірки питання безперервності діяльності підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме найближчим часом;
- умови, які повинні привернути особливу увагу аудитора, відносини підприємства із пов'язаними особами.

### **3.2. Методика проведення аудиторської перевірки розрахунків з підзвітними особами**

Основними завданнями аудиту розрахунків з підзвітними особами є: перевірка дотримання правил здачі авансів; контроль за своєчасністю здачі звітів; перевірка правильності використання підзвітних сум і оформлення документів, доданих до звітів, а також своєчасності повернення невитрачених сум. Крім того, завданням аудиту є: виявлення незаконних і недоцільних з господарської точки зору витрат.

Джерелами аудиту є: накази і розпорядження по підприємству, звіти з прикладеними до них виправдними документами про використання підзвітних сум, звіти касира з прикладеними прибутковими і видатковими касовими документами, Головна книга, баланс підприємства, дані аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Сальдо за цим рахунком може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, кредитове сальдо – у складі зобов'язань підприємства. Аудитор перевіряє, подало чи підзвітна особа протягом трьох днів після повернення з відрядження або після виконання доручення звіт про використання підзвітних сум; включені чи до звіту: посвідчення на відрядження, оформлене в установленому порядку (з відмітками про вибуття і прибуття), залізничний та інші квитки, копії товарних чеків, приймальні

акти або розписки осіб, які прийняли від підзвітної особи придбані цінності тощо [27, с. 78].

Під час аудиту розрахунків з підзвітними особами перевіряється своєчасність і правильність звітності підзвітних осіб, порядок видачі авансів, законність і доцільність використання підзвітних сум. Перелік аудиторських процедур наводяться у програмі аудиту (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Програма аудиту розрахунків з підзвітними особами

#### Мета аудиту розрахунків з підзвітними особами

1. Операції за розрахунками з підзвітними особами, що відображені в обліку, реальні
2. Всі реальні операції за розрахунками з підзвітними особами відображені в обліку.
3. Бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами ведеться правильно.
4. Залишки, представлені в бухгалтерському балансі підприємства, відповідним чином відбивають стан розрахунків з підзвітними особами.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Примітки
1	2	3	4
1.	Перевірка наявності всіх звітів, відображених в обліку		
2.	Перевірка наявності всіх первинних документів, відображених в звітах		
3.	Таксування звітів		
4.	Перевірка наявності наказів на відрядження		
5.	Перевірка наявності обліку посвідчень про відрядження та їх відповідності наказам		
6.	Перевірка повноти оприбуткування у касі коштів, повернутих підзвітними особами		
7.	Перевірка правильності заповнення звітів		
8.	Звірення відповідності контрагентів по платіжних документах на виплату підзвітних сум і за журналом-ордером		
9.	Перевірка дотримання обмежень готівкових розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності		
10.	Перевірка відсутності видачі підзвітних сум без звіту за суми, що видані раніше; перевірка своєчасності повернення підзвітних сум		
11.	Перевірка в звітах по відрядженням:		
	- наявності відміток посилюючої та приймаючої сторін та відповідність їх наказам про відрядження		
	- відповідності дат, тривалості відрядження, дати та часу відправлення транспортних засобів		



Продовж. табл. 3.1

1	2	3	4
	- відповідності фактичних добових витрат затвердженим нормам		
	- наявності документів про сплату за проживання, дат їх оформлення		
	- наявності господарських відносин з підприємством, до якого здійснене відрядження		
12.	При наявності відряджень за кордон додатково:		
	- перевірка наявності ксерокопій закордонних паспортів		
	- перевірка розрахунку добових витрат згідно прогнозного курсу		
	- перевірка відображення курсових різниць		
	- перевірка правильності застосування курсу валюти при відображенні операцій у національній валюті та розрахунку курсової різниці		
13.	Перевірка правильності застосовуваної кореспонденції рахунків і повноти відображення операцій за розрахунками з підзвітними особами в журналі-ордері		
14.	Звірення оборотів і залишків у авансових звітах та в Головній книзі		
15.	Зіставлення сум, відображених у фінансовій звітності, із залишком у Головній книзі		
16.	Формування переліку виявлених помилок і порушень		

*Склав**підпис (П.І.Б)**Перевірів**підпис (П.І.Б)*

Об'єктом аудиту операцій з підзвітними сумами є звіти, додані до них підтверджувальні документи – рахунки, чеки, посвідчення про відрядження, закордонні паспорти, квитки на проїзд, акти та інші виправдовувальні документи, накази, розпорядчі документи, а також бухгалтерські записи за рахунком 37 «Розрахунки з різними дебіторами» на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» у Головній книзі та у відповідних журналах. Проведення перевірки починається із тестування системи внутрішнього контролю.

Під час аудиту розрахунків з підзвітними особами в наведеній нижче послідовності перевіряється:

- сума залишків на субрахунку 372, яка зіставляється з даними аналітичного обліку, при цьому звертається увага на своєчасність розрахунків з підзвітними особами, своєчасність внесення в касу залишків підзвітних сум та правильність відображення їх у національній та іноземній валютах;

- чи немає простроченої заборгованості за підзвітними сумами у працівників, які звільнилися з підприємства;

- правильність та своєчасність складання звітів;

- чи не мали місце випадки видачі в підзвіт коштів за наявності залишків підзвітних сум або несвоєчасне звітування про використані кошти;

- своєчасність повернення в касу залишків підзвітних сум, а також своєчасність утримання несвоєчасно зданих сум в іноземній валюті – в трикратному розмірі;

- чи не допускалися випадки передання підзвітних сум від однієї особи до іншої;

- правильність оформлення документів на відрядження;

- законність, доцільність та обґрунтування витрат на відрядження, а також відображення їх у бухгалтерському обліку за наявністю рішення або наказу керівництва;

- правильність відображення розрахунків з підзвітними особами в бухгалтерському обліку [2, с. 271].

Аудитор звертає особливу увагу на правильність віднесення витрат, які відшкодовуються, на рахунки бухгалтерського обліку, їх справжність, достовірність виправдовувальних документів.

Оскільки фактичний час перебування за кордоном у відрядженні визначається за відмітками контрольно-пропускних пунктів Прикордонних військ України в закордонному паспорті або документі, що його замінює, а також за відмітками сторони, яка відряджає та приймає, у посвідченні про відрядження, аудитор має змогу перевірити правильність нарахування добових. При цьому відмітки у посвідченні про відрядження щодо прибуття

та вибуття працівника мають бути завірені тією печаткою, якою користується у своїй господарській діяльності підприємство для засвідчення підпису відповідної посадової особи.

Аудитору слід урахувати, що у разі транзитної зупинки за період проїзду територією України, що виявляється перевіркою проїзних документів, відшкодування витрат на відрядження здійснюється у порядку, передбаченому законодавством України про службові відрядження в межах території України, якщо при цьому підзвітні особи вчасно звітували про витрачені кошти і подали необхідні підтверджувальні документи до звіту.

Складання звітів ґрунтується на даних підтвердних документів – проїзних квитків, чеків, рахунків. Норми добових розраховуються згідно із законодавством та терміном перебування у відрядженні, який визначено відповідно до відміток у закордонних паспортах та посвідченнях про відрядження.

Записи в регістрах синтетичного обліку за субрахунком 372 в частині розрахунків за закордонними відрядженнями здійснюються на підставі звітів та інших первинних документів. Дані в первинних та зведених документах записуються у двох валютах (українській та іноземній) паралельно, при цьому відображаються курсові різниці, які визначаються згідно з установленим курсом НБУ на дату проведення операцій чи на останнє число звітного періоду.

Списання витрат на закордонні відрядження здійснюється на підприємстві в передбаченому державою порядку за наявності розпорядчих документів щодо відшкодування затрат. При цьому записи за кредитом субрахунку 372 збігаються з записами за дебетом відповідних рахунків витрат у сумі, зазначеній в звітах підзвітних осіб.

Звіт бухгалтерія перевіряє як з точки зору правильності його оформлення і арифметичних підрахунків, так і по суті, тобто правильність і законність витрати кожної суми, зазначеної у звіті. Про результати перевірки робиться запис на бланку звіту, після чого останній затверджує керівник

підприємства. Залишок невикористаних сум підзвітна особа повертає до каси підприємства.

На дебеті рахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами» групують суми, що видаються в підзвіт, і відображають заборгованість осіб:

Д-т рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;

К-т рахунку 30 «Каса».

На кредиті рахунку 372 враховують суми виконаних витрат (на основі звітів і доданих до них виправдувальних документів). Наприклад, використані гроші на відрядження на семінар загальногосподарського характеру буде записано у:

Д-т рахунку 92 «Адміністративні витрати»;

К-т рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Якщо гроші видавалися в підзвіт на придбання деяких господарських матеріалів, запасних частин, канцелярських матеріалів і є підтвердження цих витрат документами, то роблять такий запис:

Д-т рахунку 201 «Сировина і матеріали»;

Д-т рахунку 207 «Запасні частини»;

Д-т рахунку 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»;

К-т рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Якщо працівник займався збутом продукції, будучи у відрядженні:

Д-т рахунку 93 «Витрати на збут»;

К-т рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

На повернений залишок невикористаних сум підзвітною особою:

Д-т рахунку 30 «Каса»;

К-т рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Аудитор слід встановити, чи визначено коло осіб, які мають право отримувати підзвітні суми. Далі аудитор вимагає здавання у бухгалтерію звітів. До осіб, які не звітували за одержані під звіт гроші, застосовують заходи щодо погашення заборгованості з нарахованої заробітної плати або через суд чи прокуратуру. Крім того, аудитор з'ясовує, чи не було випадків

видачі авансів за наявності заборгованості за попередньо отримані суми або видачі грошей особам, які не значаться у штаті. Також слід перевірити, чи не видавався чи аванс у розмірі, який значно перевищує потребу.

З виручки видавати аванс у підзвіт не дозволяється. Аудитор звіряє аналітичний і синтетичний облік за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами», потім починає суцільну перевірку документів.

Термін відрядження визначається керівником, але може становити не більше 30 календарних днів в Україні, 60 днів – за кордон.

Крім того, за наявності підтвердних документів відшкодовуються витрати на проїзд туди і назад (у тому числі багаж); на побутові послуги (прання, чистка, ремонт одягу, білизни, взуття), але не більше 10% добових за всі дні проживання; на бронювання місць у готелях до 50% вартості місця; на службові телефонні переговори – за узгодженням з керівником.

Витрати на проїзд у м'якому вагоні, в каютах 1-4 групи тарифних ставок на суднах морського флоту, в каютах 1 -2 категорії на суднах річкового флоту і літаком I класу відшкодовуються з дозволу керівника підприємства відповідно до наданих проїзними документами. В інших випадках відшкодовуються витрати на проїзд транспортом загального користування (крім таксі).

Працівникам, які перебувають у відрядженні понад встановлені норми компенсації витрат при відрядженнях відшкодовуються також витрати на оплату ПДВ за придбані проїзні документи, користування в поїздах постільною білизною та найм житлового приміщення.

За період тимчасової непрацездатності особи, що було у відрядженні, виплачується допомога за лікарняними листками, дні яких не включаються в строк відрядження.

Керівникам підприємств надано право у випадках, якщо розмір витрат на службові відрядження відомий заздалегідь, проводити оплату вказаних витрат за згодою осіб, які їдуть у відрядження, без подання виправдувальних документів. Розрахунок виданої суми, підписаний керівником підприємства,

зберігається у бухгалтерії підприємства. Посвідчення на відрядження подається у бухгалтерію без звіту.

Часом допускають складання безтоварних документів відносно заготівельних операцій і фальсифікованих документів, які оформляють оплату різних робіт позаштатним працівникам (роботи фактично виконувалися або виконувалися у незначному обсязі). У даному випадку слід перевірити наявність акта приймання-здачі виконаних робіт і порівняти його дані з фактичним обсягом виконаних робіт у дійсності.

На практиці трапляються порушення операцій, пов'язаних із закупівлями сільськогосподарських продуктів і сировини. Тому аудиторі слід ретельно перевірити звіти заготівельників і прикладені до них закупівельні квитанції, приймальні акти, відомості закупівель тощо. Аудитори зіставляють копії квитанцій щодо номерів, дат, ціни і суми. Якщо є сумнівні документи, виїжджають на місце або надсилають письмовий запит.

Перевіряючи правильність відображення інформації щодо відряджень аудитор має врахувати наступне.

Направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником цього підприємства або його заступником і оформляється наказом (розпорядженням) із зазначенням: пункту призначення, найменування підприємства, куди відряджений працівник строку й мети відрядження [17, с. 38].

Строк відрядження визначається керівником або його заступником але не може перевищувати 30 календарних днів, за винятком випадків, передбачених постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98.

Рішення про службове відрядження керівників центральних і місцевих органів виконавчої влади та Секретаріату Кабінету Міністрів України приймається відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України від 15.03.2002 № 337 «Про службові відрядження в межах України керівників органів виконавчої влади та Секретаріату Кабінету Міністрів України».

Заробітна плата переказується поштою відрядженому працівникові на його прохання за рахунок підприємства, що його відрядило, або перераховується у безготівковій формі на відповідний рахунок із застосуванням платіжних карток.

За кожний день (включаючи день вибуття та день прибуття) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками), йому виплачуються добові в межах сум, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу.

Сума добових визначається згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами.

За відсутності наказу добові витрати не виплачуються.

Підприємство за наявності підтвердних документів (в оригіналі) відшкодовує в межах граничних сум витрат на найм житлового приміщення, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98, витрати відрядженим працівникам на найм житлового приміщення з розрахунку вартості одного місця у готелі (мотелі), іншому житловому приміщенні за кожну добу такого проживання з урахуванням включених до рахунків на оплату вартості проживання витрат на користування телефоном (крім витрат на службові телефонні розмови), холодильником, телевізором та інших витрат.

Відрядженому працівникові відшкодовуються витрати на побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у місцях проживання (прання, чищення, лагодження та прасування одягу взуття чи

білизни), але не більш як 10 відсотків сум добових витрат за всі дні проживання.

Відшкодування витрат на службові телефонні розмови проводяться в розмірах за погодженням з керівником.

Витрати на харчування, вартість якого включена до рахунків на оплату вартості проживання у готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях або до проїзних документів, оплачуються відрядженим працівником за рахунок добових витрат.

Якщо працівник, відряджений для участі у переговорах, конференціях, симпозіумах з питань, що стосуються основної діяльності підприємства, за умовами запрошення безоплатно забезпечується харчуванням організаторами таких заходів або якщо вартість харчування включається до рахунків на найм житлового приміщення, проїзних документів без визначення конкретної суми, добові витрати відшкодовуються в розмірах, що визначаються у відсотках сум добових витрат для України згідно з додатком 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98, зокрема 80 відсотків – при одноразовому, 55 відсотків – дворазовому, 35 відсотків – триразовому харчуванні.

Працівникові, відрядженому в межах України, відшкодовується плата за бронювання місця у готелі (мотелі) у розмірі не більш як 50 відсотків вартості такого місця за одну добу згідно з поданими підтвердними документами в оригіналі.

Витрати на найм житлового приміщення за час вимушеної зупинки в дорозі, що підтверджуються відповідними документами, відшкодовуються в порядку й розмірах, передбачених цим пунктом.

Витрати, що перевищують граничні суми витрат на найм житлового приміщення, відшкодовуються з дозволу керівника згідно з оригіналами підтвердних документів. Зазначені витрати не є надміру витраченими коштами.



Витрати на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) до місця відрядження і назад відшкодовуються в розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним водним і автомобільним транспортом загального користування (крім таксі) з урахуванням усіх витрат, пов'язаних із придбанням проїзних квитків і користуванням постільними речами в поїздах, та страхових платежів на транспорті.

Відрядженому працівникові відшкодовуються витрати на проїзд транспортом загального користування (крім таксі) до станції, пристані, аеропорту, якщо вони розташовані за межами населеного пункту, де постійно працює відряджений працівник, або до місцеперебування у відрядженні.

За наявності декількох видів транспорту, що зв'язує місце постійної роботи з місцем відрядження, адміністрація підприємства може запропонувати відрядженому працівникові вид транспорту, яким йому слід користуватися. У разі відсутності такої пропозиції працівник самостійно вирішує питання про вибір виду транспорту.

Відрядженому працівникові відшкодовуються також витрати на проїзд міським транспортом загального користування (крім таксі) відповідно до маршруту, погодженого керівником, та на орендованому транспорті за місцем відрядження (згідно з підтвердними документами).

Витрати на проїзд відрядженого працівника в м'якому вагоні, суднами морського та річкового транспорту, повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу відшкодовуються в кожному випадку з дозволу керівника згідно з оригіналами підтвердних документів. Зазначені витрати не є надміру витраченими коштами.

Витрати на перевезення багажу понад вагу, вартість перевезення якого входить до вартості квитка того виду транспорту, яким користується працівник, відшкодовуються з дозволу керівника згідно з оригіналами підтвердних документів. Зазначені витрати не є надміру витраченими коштами.

Керівники підприємств особисто вирішують питання щодо відшкодування своїх витрат на найм житлових приміщень, що перевищують граничні суми, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98, та щодо витрат на проїзд у м'якому вагоні, суднами морського та річкового транспорту, повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу.

Відрядженому працівникові понад установлені суми компенсації витрат у зв'язку з відрядженням відшкодовуються також витрати на оплату податку на додану вартість за придбані проїзні документи, користування в поїздах постільними речами та найм житлового приміщення згідно з підтвердними документами в оригіналі.

У разі тимчасової непрацездатності відрядженого працівника йому на загальних підставах відшкодовуються витрати на найм житлового приміщення (крім випадків, коли відряджений працівник перебуває на стаціонарному лікуванні) і виплачуються добові протягом усього часу, поки він не може за станом здоров'я приступити до виконання покладеного на нього службового доручення або повернутися до місця свого постійного проживання, але на строк не більше двох місяців [18, с. 99].

Тимчасова непрацездатність відрядженого працівника, а також неможливість за станом здоров'я повернутися до місця постійного проживання повинні бути засвідчені в установленому порядку.

За період тимчасової непрацездатності відрядженому працівникові на загальних підставах виплачується допомога з тимчасової непрацездатності. Дні тимчасової непрацездатності не включаються до строку відрядження.

З дозволу керівника може братися до уваги вимушена затримка у відрядженні з не залежних від працівника причин за наявності підтвердних документів в оригіналі.

Рішення про продовження терміну відрядження керівник приймає після прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи на

підставі його доповідної записки, яке оформляється відповідним наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

За час затримки в місцеперебуванні у відрядженні без поважних причин працівникові не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати, витрати на найм житлового приміщення та інші витрати.

Відрядженому працівникові перед від'їздом у відрядження видається грошовий аванс у межах суми, визначеної на оплату проїзду, найм житлового приміщення і добові витрати. Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний до закінчення п'ятого банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи, подати звіт про використання коштів, наданих на відрядження. Сума надміру витрачених коштів (залишку коштів понад суму, витрачену згідно із звітом про використання коштів, наданих на відрядження) підлягає поверненню працівником до каси або зарахуванню на відповідний рахунок підприємства, що їх надало, у встановленому законодавством порядку.

У разі якщо під час службових відряджень відряджений працівник отримав готівку із застосуванням платіжних карток, він подає звіт про використання виданих на відрядження коштів і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження (банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи).

У разі якщо під час службових відряджень відряджений працівник застосував платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі і строк подання звіту про використання виданих на відрядження коштів не перевищив 10 банківських днів, за наявності поважних причин керівник може продовжити такий строк до 20 банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами).

Разом із звітом подаються документи в оригіналі, що засвідчують вартість понесених у зв'язку з відрядженням витрат.

Якщо працівник отримав аванс на відрядження і не виїхав, то він повинен протягом трьох банківських днів з дня прийняття рішення про відміну поїздки повернути до каси підприємства зазначені кошти.

Якщо для остаточного розрахунку за відрядження необхідно виплатити додаткові кошти, виплата зазначених коштів має здійснюватися до закінчення третього банківського дня після затвердження керівником звіту про використання коштів, наданих на відрядження.

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що засвідчують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона та документа про сплату за всіма видами транспорту, в тому числі чартерних рейсів, рахунків, отриманих з готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання відрядженого працівника, в тому числі бронювання місць у місцях проживання, страхових полісів тощо.

У разі використання електронного авіаквитка підставою для відшкодування витрат на його придбання є такий пакет документів: оригінал розрахункового або платіжного документа, що підтверджує здійснення розрахункової операції у готівковій чи безготівковій формі (платіжне доручення, розрахунковий чек, касовий чек, розрахункова квитанція, виписка з карткового рахунку, квитанція до прибуткового касового ордера); роздрук на папері частини електронного авіаквитка із вказаним маршрутом (маршрут/квитанція); оригінали відривної частини посадкових талонів пасажира.

У разі коли електронний авіаквиток є частково використаним, до звіту також додається лист (акт, довідка) про повернення авіаквитка, складений компанією-продавцем, у якому зазначаються прізвище та ініціали відрядженого працівника, вартість здійсненого перельоту, сума повернутих коштів, комісійні та/або інші збори, пов'язані з поверненням частково використаного квитка.

У разі використання електронного проїзного/перевізного документа на поїзд підставою для відшкодування витрат на його придбання є роздрукований на паперовому носії посадочний документ (у разі перевезення багажу – роздрукований на паперовому носії перевізний документ; у разі окремого замовлення послуги (зокрема, послуги з користування комплектом постільних речей, резервування місць) – роздрукований на паперовому носії документ на послуги).

У разі повернення електронного проїзного/перевізного документа на поїзд до звіту додається роздрукований на паперовому носії документ на повернення.

Інформацію про наявність та статус електронного проїзного документа можна перевірити на офіційному веб-сайті Державної адміністрації залізничного транспорту України.

Витрати, понесені у зв'язку з відрядженням, що не підтверджені відповідними документами (крім добових витрат), працівникові не відшкодовуються.

Витрати, понесені у зв'язку з поверненням відрядженим працівником квитка на поїзд, літак або інший транспортний засіб, можуть бути відшкодовані з дозволу керівника підприємства лише, якщо на те були поважні причини (рішення про відміну відрядження відкликання з відрядження тощо), за наявності документа, що засвідчує вартість цих витрат.

У разі коли авіаквиток (оформлений на паперовому бланку) є нероздільним і частково використаним, до звіту додається лист (акт довідка) про повернення авіаквитка, складений компанією-продавцем у якому зазначаються прізвище та ініціали відрядженого працівника вартість здійсненого перельоту, сума повернутих коштів, комісійні та/або інші збори, пов'язані з поверненням частково використаного квитка, а також копія авіаквитка, завірена головним бухгалтером підприємства або уповноваженою на це особою.

Відрядження за кордон здійснюється відповідно до наказу (розпорядження) керівника підприємства після затвердження технічного завдання, в якому визначаються мета виїзду, завдання та очікувані результати відрядження, строк, умови перебування за кордоном (у разі поїздки за запрошенням подається його копія з перекладом), і кошторису витрат. Строк відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 60 календарних днів, за винятком випадків, передбачених постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98.

Працівникам, які направляються на навчання та стажування за кордон, відшкодовуються витрати у порядку, передбаченому чинним законодавством про умови матеріального забезпечення осіб, направлених за кордон на навчання.

Рішення про службове відрядження членів Кабінету Міністрів України, працівників Секретаріату Кабінету Міністрів України, керівників центральних і місцевих органів виконавчої влади та їх заступників, Голови та державних уповноважених Антимонопольного комітету України приймається відповідно до вимог постанови Кабінету Міністрів України від 11.12.92 № 698 «Про вдосконалення порядку здійснення службових відряджень за кордон».

З дозволу керівника може братися до уваги вимушена затримка у відрядженні (у разі захворювання, відсутності транспортних квитків, відміни авіарейсів, ремонту транспортного засобу або з інших причин, не залежних від працівника) за наявності підтвердних документів в оригіналі. При цьому загальний строк відрядження не може перевищувати 60 календарних днів.

Якщо під час відрядження працівник захворів, після його повернення документ про тимчасову непрацездатність підлягає обміну в лікувальних закладах за місцем проживання чи роботи на листок непрацездатності встановленого в Україні зразка.

Обмін здійснюється на підставі перекладених на державну мову та нотаріально засвідчених документів, які підтверджують тимчасову втрату працездатності під час перебування за кордоном.

Рішення про продовження строку відрядження керівник приймає після прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи на підставі його доповідної записки, яке оформлюється відповідним наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

За час затримки у відрядженні без поважних причин працівникові не виплачується заробітна плата, не відшкодовуються добові витрати витрати на найм житлового приміщення та інші витрати.

Підприємство, що відряджає працівника у відрядження за кордон, забезпечує його грошовими коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом) в національній валюті держави, до якої відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті.

Якщо при видачі авансу загальна сума в іноземній валюті має дробову частину, можливе застосування арифметичного правила округлення до повної одиниці.

Придбання іноземної валюти в уповноваженому банку та відображення відповідних операцій в бухгалтерському обліку здійснюються згідно з вимогами чинного законодавства.

За час перебування у відрядженні працівникові відшкодовуються витрати:

а) на проїзд (у тому числі на перевезення багажу, бронювання транспортних квитків, оплату аеропортних зборів, користування постільними речами в поїздах) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);

б) на оплату вартості проживання у готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях в межах затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98 граничних сум витрат на найм житлового приміщення, встановлених з урахуванням включених до рахунків на оплату вартості

проживання витрат за користування телефоном, холодильником, телевізором та інших витрат (крім витрат на побутові послуги та витрат на оплату податку на додану вартість);

в) на побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у місцях проживання (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10 відсотків сум добових витрат для держави, до якої відряджається працівник, визначених у додатку 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98, за всі дні проживання;

г) на бронювання місць у готелях (мотелях) у розмірах не більш як 50 відсотків вартості місця за добу;

г) на оформлення закордонних паспортів;

д) на оформлення дозволів на в'їзд (віз);

е) на оплату вартості страхового поліса життя або здоров'я відрядженого працівника або його цивільної відповідальності (у разі використання транспортного засобу при здійсненні відрядження) за наявності його оригіналу з відміткою про сплату страхового платежу, якщо згідно із законами держави, до якої відряджається працівник, або держав, територією яких здійснюється транзитний рух до зазначеної держави, необхідно здійснити таке страхування;

є) на обов'язкове страхування та інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування в місці відрядження (у тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат);

ж) на оплату службових телефонних розмов (у розмірах, погоджених з керівником);

з) на оплату комісійних витрат у разі обміну валюти.

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що засвідчують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у



тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона та документа про сплату за всіма видами транспорту, в тому числі чартерних рейсів, рахунків, отриманих із готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання відрядженого працівника, в тому числі бронювання місць у місцях проживання, страхових полісів тощо.

Не дозволяється відшкодовувати витрати на алкогольні напої, тютюнові вироби, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунку згідно із законами держави перебування, а також плату за видовищні заходи.

Витрати на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) до місця відрядження і назад відшкодовуються в розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним водним і автомобільним транспортом загального користування (крім таксі) з урахуванням усіх витрат, пов'язаних із придбанням проїзних квитків і користуванням постільними речами в поїздах, та страхових платежів на транспорті.

Витрати на проїзд залізницями в державах Азії та Африки відшкодовуються за тарифами 1-го класу.

Відрядженому працівникові відшкодовуються витрати на проїзд до вокзалу, аеропорту або пристані і з вокзалу, аеропорту або пристані (якщо ці пункти розташовані за межами міста) в місцях відправлення, призначення та пересадки, а також витрати на проїзд за місцем відрядження транспортом загального користування (рейсові автобуси, метро, тролейбуси, трамваї тощо, крім таксі) за умови, що працівникові не надавалися безкоштовно засоби пересування.

У разі потреби пересування по території держави відрядження керівник підприємства може визначити відрядженому працівникові вид транспорту, яким він може користуватися. Якщо така пропозиція не надходить, працівник самостійно вирішує питання про вибір виду транспорту.

Витрати за користування таксі або оренду автотранспорту можуть бути відшкодовані лише з дозволу керівника підприємства (згідно з підтвердними документами).

Витрати на проїзд відрядженого працівника в м'якому вагоні, суднами морського та річкового транспорту, повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу відшкодовуються в кожному випадку з дозволу керівника згідно з оригіналами підтвердних документів. Зазначені витрати не є надміру витраченими коштами.

Витрати на перевезення багажу понад вагу, вартість перевезення якої входить до вартості квитка того виду транспорту, яким користується працівник, відшкодовуються з дозволу керівника згідно з оригіналами підтвердних документів. Зазначені витрати не є надміру витраченими коштами.

Керівники підприємств (крім осіб керівного складу, визначених постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.92 № 698) особисто вирішують питання щодо відшкодування своїх витрат на проїзд у м'якому вагоні, суднами морського та річкового транспорту, повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу, а також на перевезення багажу понад вагу, вартість перевезення якого входить до вартості квитка.

Відрядженому працівникові понад установлені суми компенсації витрат у зв'язку з відрядженням відшкодовуються також витрати на оплату податку на додану вартість за придбані проїзні документи.

Витрати у зв'язку з поверненням відрядженим працівником квитка на поїзд, літак або інший транспортний засіб можуть бути відшкодовані з дозволу керівника підприємства лише з поважних причин (рішення про відміну відрядження, відкликання з відрядження тощо) за наявності документа, що засвідчує вартість таких витрат.

У разі коли авіаквиток (оформлений на паперовому бланку) є нероздільним і частково використаним, до звіту додається лист (акт довідка) про повернення авіаквитка, складений компанією-продавцем в якому

зазначаються прізвище та ініціали відрядженого працівника вартість здійсненого перельоту, сума повернутих коштів, комісійні та/або інші збори, пов'язані з поверненням частково використаного квитка, а також копія авіаквитка, завірена головним бухгалтером підприємства або уповноваженою на це особою [16, с. 28].

У разі використання електронного авіаквитка підставою для відшкодування витрат на його придбання є такий пакет документів: оригінал розрахункового або платіжного документа, що підтверджує здійснення розрахункової операції у готівковій чи безготівковій формі (платіжне доручення, розрахунковий чек, касовий чек, розрахункова квитанція, виписка з карткового рахунку, квитанція до прибуткового касового ордера); роздрук на папері частини електронного авіаквитка з вказаним маршрутом (маршрут/квитанція); оригінали відривної частини посадкових талонів пасажира.

У разі коли електронний авіаквиток є частково використаним, до звіту також додається лист (акт, довідка) про повернення авіаквитка, складений компанією-продавцем, у якому зазначаються прізвище та ініціали відрядженого працівника, вартість здійсненого перельоту, сума повернутих коштів, комісійні та/або інші збори, пов'язані з поверненням частково використаного квитка.

У разі використання електронного проїзного/перевізного документа на поїзд підставою для відшкодування витрат на його придбання є роздрукований на паперовому носії посадочний документ (у разі перевезення багажу – роздрукований на паперовому носії перевізний документ; у разі окремого замовлення послуги (зокрема, послуги з користування комплектом постільних речей, резервування місць) – роздрукований на паперовому носії документ на послуги).

У разі повернення електронного проїзного/перевізного документа на поїзд до звіту додається роздрукований на паперовому носії документ на повернення.

Інформацію про наявність та статус електронного проїзного документа можна перевірити на офіційному веб-сайті Державної адміністрації залізничного транспорту України.

У разі відрядження за кордон на службовому автомобілі витрати на пально-мастильні матеріали відшкодовуються з урахуванням встановлених норм за 1 кілометр пробігу відповідно до затвердженого маршруту, що має бути визначено у наказі (розпорядженні) керівника підприємства.

Відшкодовуються також інші витрати, пов'язані з технічним обслуговуванням, стоянкою та паркуванням службового автомобіля, збори за проїзд ґрунтовими, шосейними дорогами та водними переправами.

З дозволу керівника відрядженому працівникові можуть бути відшкодовані фактичні витрати, що перевищують граничні суми відшкодування витрат на найм житлового приміщення та на службові телефонні розмови. Зазначені витрати не є надміру витраченими коштами [2, с. 138].

Керівники підприємств (крім осіб керівного складу, визначених постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.92 № 698) особисто вирішують питання щодо відшкодування своїх витрат на найм житлових приміщень, що перевищують граничні суми, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98.

Рішення щодо відшкодування особам керівного складу, визначеним постановою Кабінету Міністрів України від 11.12.92 № 698, витрат на проїзд у м'якому вагоні, суднами морського та річкового транспорту, повітряним транспортом за квитками 1-го класу та бізнес-класу, на перевезення багажу понад вагу, вартість перевезення якого входить до вартості квитка, а також витрат на найм житлових приміщень, що перевищують граничні суми, встановлені постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98, приймається особами, з якими службове відрядження було погоджено.

Працівникам підприємств відшкодовується вартість страхового поліса (за наявності його оригіналу з відміткою про сплату страхового платежу), за яким передбачено відшкодування витрат на:

- надання швидкої та невідкладної (екстреної) медичної допомоги страхувальнику і придбання необхідних медикаментів;
- переміщення страхувальника на територію України для надання йому медичної допомоги;
- відправлення труни з тілом (урни з прахом) страхувальника до місця поховання на території України та інші пов'язані з цим витрати.

У разі коли правилами в'їзду та перебування в державі, до якої відряджається страхувальник, встановлені вимоги щодо розміру страхової суми, у договорі страхування визначається мінімальна страхова сума. При цьому строк дії договору страхування повинен відповідати строку відрядження.

Якщо в державі, до якої відряджається страхувальник, медична допомога надається іноземним громадянам безоплатно, вартість страхового поліса не відшкодовується.

Інформація про надання медичних послуг громадянам України за кордоном та про держави, при відрядженнях до яких громадянам України надається невідкладна медична допомога на безоплатній основі, розміщується на офіційних веб-сайтах Міністерства закордонних справ України та Міністерства охорони здоров'я України.

Відрядженому працівникові відповідно до Податкового кодексу України відшкодовуються не підтверджені документально витрати на харчування та фінансування інших власних потреб (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням.

За кожний день (включаючи день вибуття та день прибуття) перебування працівника у відрядженні, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками),

йому виплачуються добові в межах сум, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

Фактичний час перебування у відрядженні визначається:

а) у разі відрядження з України до держав, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відмітками про перетинання державного кордону України в паспортному документі (закордонному паспорті або документі, що його замінює), що проставляються уповноваженою службовою особою Державної прикордонної служби України, яка здійснює прикордонний контроль, за особистим зверненням відрядженої особи щодо проставлення такої відмітки;

б) у разі відрядження з України до держав, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), – згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами;

в) у разі відсутності наказу та відміток відповідно до підпункту «а» цього пункту добові витрати відрядженому працівникові не відшкодовуються.

При відрядженні працівника строком на один день добові витрати відшкодовуються як за повну добу. Добові витрати за час перебування у відрядженні відшкодовуються в межах затверджених сум:

а) за кожний день перебування у відрядженні, включаючи день вибуття та прибуття, – за нормами, що встановлені для держави, до якої відряджено працівника;

б) якщо дата вибуття у відрядження до держав, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), або дата повернення з них не збігається з датами за відмітками уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в паспортному

документі (закордонному паспорті або документі, що його замінює) про перетинання державного кордону України, добові витрати за час проїзду територією України відшкодовуються відповідно до порядку, передбаченого для відряджень у межах України.

При цьому за дні перетину кордону України (в обох напрямках) відповідно до вказаних відміток добові витрати відшкодовуються за нормами, встановленими для відряджень за кордон;

в) якщо відряджений, перебуваючи в дорозі до держав, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), або повертаючись з такої держави, має пересадку на інший транспортний засіб або зупинку в готелі (мотелі іншому житловому приміщенні) на території України, то відшкодування витрат на відрядження за період проїзду територією України здійснюється в порядку, передбаченому для службових відряджень у межах України.

При цьому добові витрати з дня останньої пересадки на інший транспортний засіб (вибуття з готелю, мотелю, іншого житлового приміщення) на території України під час прямування у відрядження за кордон і до дня першої пересадки на інший транспортний засіб (зупинки в готелі, мотелі, іншому житловому приміщенні) на території України (включно) під час повернення в Україну відшкодовуються за нормами, встановленими для відряджень за кордон. У разі якщо день вибуття у відрядження або день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи збігається з днем вказаної пересадки (зупинки), добові витрати за відповідні день вибуття або день прибуття відшкодовуються за нормами, встановленими для відряджень за кордон.

У разі відсутності такої пересадки (зупинки) добові витрати відшкодовуються за кожний день відрядження, включаючи день вибуття та прибуття, – за нормами, встановленими для відряджень за кордон;

г) у разі здійснення відряджень до кількох держав протягом доби – у розмірі середнього арифметичного від сум, установлених для цих держав;

г) при направленні у відрядження до двох або більше держав – у сумах, що встановлені для відповідних держав, з дня перетину кордону відповідної держави.

У разі відрядження до двох або більше держав – учасниць Шенгенської угоди, перетин кордонів яких здійснюється без відміток у закордонному паспорті, або до держав, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), починаючи з другої держави, – добові витрати відшкодовуються у сумі, затвердженій для відповідної держави з дня прибуття до даної держави згідно з датою, визначеною у транспортних квитках або рахунках за проживання в готелі (мотелі), іншому житловому приміщенні [50, с. 101].

У разі відсутності транспортних квитків та рахунків за проживання в готелі (мотелі), іншому житловому приміщенні добові витрати відшкодовуються за нормами держави відрядження згідно з наказом (розпорядженням) керівника підприємства.

День повернення в Україну (перетину кордону) – за нормами останньої держави відрядження;

д) якщо відряджений за кордон працівник за умовами запрошення безоплатно забезпечується харчуванням стороною, яка приймає, або якщо вартість харчування включається до рахунків на найм житлового приміщення, проїзних документів без визначення конкретної суми, добові витрати відшкодовуються в розмірах, що визначаються у відсотках сум добових витрат для відповідної держави згідно з додатком 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98, зокрема 80 відсотків – при одноразовому, 55 відсотків – дворазовому, 35 відсотків – триразовому харчуванні;

е) витрати на харчування, вартість якого визначена і включена до рахунків на оплату вартості проживання в готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях або до проїзних документів, оплачуються відрядженим працівником за рахунок добових витрат.



Працівникам підприємств, які перебувають за кордоном тривалий строк і отримують заробітну плату в іноземній валюті, та працівникам дипломатичної служби України, які направлені у довготермінове відрядження та отримують виплати в іноземній валюті, у разі відрядження в межах держави перебування добові витрати відшкодовуються у розмірі 80 відсотків сум добових витрат, визначених у додатку 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98 для відповідної держави. У разі відрядження в межах держави перебування терміном на одну добу добові витрати відшкодовуються в розмірі 40 відсотків сум добових витрат, визначених у додатку 1 до постанови Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98 для відповідної держави.

У разі виїзду у справах відрядження зазначеного працівника з держави перебування до інших держав (у тому числі до держав акредитації, які не є державою, до якої працівник направлений у довготермінове відрядження) добові витрати відшкодовуються за нормами, що встановлені для держави відрядження.

При потребі в авансуванні працівника коштами в національній валюті держави, до якої відряджається працівник, перерахунок граничної суми добових витрат, встановленої у доларах США, у валюту держави відрядження здійснюється за крос-курсом, розрахованим за встановленим іноземним банком валютним (обмінним) курсом національної валюти держави перебування до валюти держави відрядження та долара США на день здійснення розрахунку витрат на відрядження.

У разі вибуття у відрядження до України з держав, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), за час проїзду територією іноземних держав витрати на відрядження відшкодовуються у порядку та за нормами, встановленими для службових відряджень за кордон, а за дні перетину кордону України (відповідно до відміток уповноваженої службової особи Державної прикордонної служби України в паспортному документі /в закордонному паспорті або документі,

що його замінює/) та дні перебування в Україні – у порядку та за нормами, встановленими для службових відряджень у межах України.

Якщо працівника направлено у відрядження до двох або більше держав, день повернення в державу перебування (день перетину кордону) відшкодовується за нормами останньої держави відрядження.

При вибутті у відрядження до України з держав, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), якщо працівник у дорозі має пересадку на інший транспортний засіб або зупинку в готелі (мотелі, іншому житловому приміщенні) на території іноземної держави, то за час проїзду територією іноземних держав витрати на відрядження відшкодовуються у порядку та за нормами, встановленими для службових відряджень за кордон. При цьому день останньої пересадки на інший транспортний засіб (вибуття з готелю, мотелю, іншого житлового приміщення) на території іноземної держави при прямованні у відрядження до України і день першої пересадки на інший транспортний засіб (зупинки в готелі, мотелі, іншому житловому приміщенні) на території іноземної держави при поверненні з України та дні перебування в Україні відшкодовуються у порядку та за нормами, встановленими для службових відряджень у межах України. У разі відсутності такої пересадки (зупинки) добові витрати відшкодовуються за кожний день відрядження, включаючи день вибуття та прибуття, за нормами, встановленими для службових відряджень у межах України [54, с. 104].

Вибуття у відрядження із зарубіжної держави до України і повернення того самого дня до цієї держави вважається одним днем відрядження.

Якщо сторона, яка приймає, забезпечує працівника, відрядженого за кордон, додатковими коштами в іноземній валюті у вигляді компенсації поточних витрат (крім витрат на проїзд до держави відрядження і назад та на найм житлового приміщення) або добових витрат, сторона, яка направляє, виплату йому добових витрат зменшує на суму додатково наданих коштів. Якщо сума, надана стороною, яка приймає, перевищує або дорівнює

встановленим сумам добових витрат, сторона, яка відряджає, виплату добових витрат не проводить.

Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний до закінчення п'ятого банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи, подати звіт про використання коштів, наданих на відрядження. Сума надміру витрачених коштів (залишку коштів понад суму, витрачену згідно із звітом про використання коштів, наданих на відрядження) підлягає поверненню працівником до каси або зарахуванню на відповідний рахунок підприємства, що їх надало, у грошових одиницях, в яких було надано аванс, у встановленому законодавством порядку.

У разі якщо під час службових відряджень відряджений працівник отримав готівку із застосуванням платіжних карток, він подає звіт про використання виданих на відрядження коштів і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження (банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи).

У разі якщо під час службових відряджень відряджений працівник застосував платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі і строк подання звіту про використання виданих на відрядження коштів не перевищив 10 банківських днів, за наявності поважних причин керівник може продовжити такий строк до 20 банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами).

Разом із звітом подаються документи (в оригіналі), що засвідчують вартість понесених у зв'язку з відрядженням витрат, із зазначенням форми їх оплати (готівкою, чеком, платіжною картою, безготівковим перерахунком).

У разі відрядження до держав, в'їзд громадян України на територію яких здійснюється за наявності візи (дозволу на в'їзд), до звіту також додаються завірені відділом кадрів або головним бухгалтером ксерокопії сторінок закордонного паспорта чи документа що його замінює, з прізвищем

відрядженого працівника, відмітками про перетин кордону України і візою держави відрядження. Якщо працівник отримав аванс на відрядження за кордон і не виїхав, він повинен протягом трьох робочих днів з дня прийняття рішення про відміну поїздки повернути до каси підприємства зазначені кошти в тих грошових одиницях, в яких було видано аванс.

У разі неповернення працівником залишку коштів у визначений строк відповідна сума стягується з нього підприємством у встановленому чинним законодавством порядку. Якщо для остаточного розрахунку за відрядження необхідно виплатити додаткові кошти, виплата здійснюється в національній валюті України за офіційним обмінним курсом гривні до іноземних валют, установленим Національним банком України на день погашення заборгованості. Виплата зазначених коштів має здійснюватися до закінчення третього банківського дня після затвердження керівником звіту про використання коштів, наданих на відрядження.

У разі відсутності підтвердних документів про обмін валюти, в якій видано аванс, на національну валюту держави відрядження перерахунок витрат, здійснених у відрядженні, що підтверджені документально, здійснюється виходячи з крос-курсу, розрахованого за офіційним обмінним валютним курсом, що встановлений Національним банком України на день затвердження звіту про використання коштів, наданих на відрядження.

Дозвіл (погодження) керівника підприємства на відшкодування витрат понад суми, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 № 98, оформлюється письмово за довільною формою. Не дозволяється направляти у відрядження та видавати аванс працівнику, який не відзвітував про витрачені кошти в попередньому відрядженні.

### 3.3. Типові помилки при розрахунках з підзвітними особами

При відображенні розрахунків з підзвітними особами бухгалтери дуже часто роблять помилки при заповненні відомості 3.2.2, де ведеться синтетичний і аналітичний облік по рахунку 372. А це означає, що кожній виданій підзвіт сумі відводиться у відомості 3.2.2. одна строка (лінія) і при наданні звіту про використання коштів, наданих на відрядження або в підзвіт, здачі в касу невикористаних сум або отримання грошей у погашення перевитрат записи сум по цим операціям будуть здійснені по цій же строчці. У той же час відомість 3.2.2. зберігає шахматну форму запису, що є підставою журнальної форми бухобліку у частині розшифровки обороту по кредиту рахунку 372.

При перевірці потрібно пам'ятати, що підставою для заповнення відомості 3.2.2. є видаткові касові ордери на суми, що видані у підзвіт, звіти про використання коштів на використані суми; прибуткові або видаткові касові ордери на розбіжності у сумах отриманих і використаних. До обліку приймаються звіти про використання коштів, наданих на відрядження або в підзвіт, які перевірені арифметично, по суті (у відношенні доцільності і необхідності витрат, відповідності їх призначенню авансу), які затверджуються керівником підприємства. Бухгалтер обробляє ці звіти, проставляючи на документах і на звітах кореспондуючі рахунки, що відповідають напрямку витрат [29, с. 48].

Так як записи у відомості 3.2.2. по кожній підзвітній особі ведуться позиційним способом, тобто на одній строчці, то це дозволяє зробити аналіз розрахунків підзвітних сум по кожному працівнику. Правильність записів у відомості 3.2.2. перевіряється по даним звіту про використання коштів і касових документів. Для того, щоб перевірити правильність записів у відомості в графах «видано у підзвіт» (Дт 372 Кт 301) і «видано у відшкодування перевитрат» (Дт 372 Кт 301) необхідно співставити суми по кожній підзвітній особі з видатковими касовими ордерами, звітами касира,

звітами про використання коштів, журналом 1.1. (який ведеться по кредиту рах. 30 «каса»). Операції по поверненню і утриманням коштів з підзвітних сум (Дт 301,661 Кт 372) можна звірити з даними прибуткових касових ордерів, звітами касира, відомістю 1.1. якщо гроші внесені в касу, або з даними розрахунково-платіжної відомості, якщо здійснено утримання із заробітної плати. Бухгалтер, користуючись методом самоперевірки, може в оперативному порядку перевірити відображення в обліку підзвітних сум загальним підсумком за місяць у взаємозв'язку з окремими регістрами бухгалтерського обліку. Наприклад, графа «повернено» (Дт 301 Кт 372) у відомості 1.1. по дебету рах. 301 повинна дорівнювати підсумку по кредиту рах. 372 у відомості 3.2.2. (по дебету 301 рахунку). Починаючи з гр. 16 відомості 3.2.2. можна перевірити цільове направлення використаних підзвітних сум по відповідним регістрам бухгалтерського обліку.

Тепер зупинимось на помилках при оформленні звітів про використання коштів, наданих на відрядження або в підзвіт. В цих звітах часто відсутні наступні реквізити: дата сплати по документу, що надається до звіту, відсутній дебет рахунку по наданим до списання витратам, назва підприємства, номер звіту, дата заповнення і надання в бухгалтерію, підпис бухгалтера і директора, що затверджують звіт, не заповнюється і ліва частина лицьового листа звіту, що визначає стан розрахунків по кожній підзвітній особі. У звіті про використання коштів, наданих на відрядження або в підзвіт відсутній підпис підзвітної особи, а це свідчить про те, що витрати не підтверджені. Зустрічаються помилки в розрахунках, що пов'язані з невірним використанням нормативних актів.

В деяких організаціях в звітах на придбання товарно-матеріальних цінностей і пального за готівковий розрахунок не виділяють ПДВ і таким чином занижують прибуток і збільшують перерахування сум по ПДВ.

Часто робляться помилки при списанні витрат на відрядження. Якщо витрати на відрядження не пов'язані з виробничою діяльністю підприємства,

то вони не відносяться на рахунок податкових витрат, а списуються за рахунок витрат підприємства тільки в бухгалтерському обліку.

Потрібно пам'ятати, що витрати на відрядження належать до витрат подвійного призначення. Ключовими моментами, що надають право платнику податку включати такі витрати до складу витрат, зокрема, є: фізичні особи, які направляються у відрядження, повинні перебувати у трудових відносинах з таким платником податку або бути членами його керівних органів; таке відрядження має бути пов'язане з господарською діяльністю такого платника податку; і нарешті, такі витрати мають бути підтверджено відповідними первинними документами (п.п.140.1.7 п.140.1 ст.140 Податкового кодексу).

Винятком, коли витрати на відрядження не потребують документального підтвердження, є сума добових витрат. Зазначимо, що порівняно з нормами Закону про прибуток суму добових згідно з нормами Податкового кодексу значно збільшено. Так, починаючи з 01.04.11 такі витрати включаються до складу витрат у таких розмірах: у межах території України – не більше ніж 0.2 розміру мінімальної заробітної плати, а для відряджень за кордон – не більше ніж 0.75 розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року із розрахунку на добу [68].

Не дозволяється включати до складу витрат на харчування вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, суми чайових, за винятком випадків, коли суми таких чайових включаються до рахунку згідно із законами країни перебування, а також плати за видовищні заходи.

Щодо витрат на проїзд, то згідно з п.п.140.1.7 п. 140.1 ст.140 Податкового кодексу додатково дозволено включати до складу витрат витрати на бронювання транспортних квитків, а також витрати на проїзд на орендованому транспорті як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження.

«Бухгалтер повинен пам'ятати, що зазначені витрати можуть включатись до складу витрат платника податку лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона та документа про сплату за всіма видами транспорту, у тому числі чартерних рейсів.

Проблема правильного відображення в обліку розрахунків з підзвітними особами залишається важливою ланкою в організації бухгалтерського обліку на підприємстві, проте існує чимало проблем з правильним документальним відображенням цих операцій в обліку, які потребують негайного вирішення.

Методика проведення аудиту розрахунків із підзвітними особами може бути використана у ході проведення ревізії на ПАТ «Агро-Продукт», також можуть бути використані запропоновані робочі документи.

### **Висновки за розділом 3**

Аудиторська діяльність охоплює організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

На відміну від бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які здійснюють у межах підприємства його працівники, аудит (зовнішній) є контрольною діяльністю, яку здійснюють на підприємстві незалежні суб'єкти господарювання – аудитори. Тому в організації аудиту слід виділяти два моменти:

- організацію роботи аудиторських фірм;
- організацію проведення аудиторських перевірок.



Основними завданнями аудиту розрахунків з підзвітними особами є: перевірка дотримання правил здачі авансів; контроль за своєчасністю здачі звітів; перевірка правильності використання підзвітних сум і оформлення документів, доданих до звітів, а також своєчасності повернення невитрачених сум. Крім того, завданням аудиту є: виявлення незаконних і недоцільних з господарської точки зору витрат.

Джерелами аудиту є: накази і розпорядження по підприємству, звіти з прикладеними до них виправдними документами про використання підзвітних сум, звіти касира з прикладеними прибутковими і видатковими касовими документами, Головна книга, баланс підприємства, дані аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

## ВИСНОВКИ

Підзвітна особа – довірена особа підприємства, якій підприємство надало такий статус (статус (лат. status) – правове становище, стан).

Статус підзвітної особи – сукупність прав і обов’язків фізичної особи, що перебуває в певних відносинах з підприємством – працівника цього підприємства, посадової особи, власника підприємства. У поняття статусу входять права і обов’язки особи, передбачені для учасника трудових, адміністративно-правових відносин.

Розпорядження керівника (письмове) є основою для видачі грошового авансу підзвітній особі, тобто відбувається другий етап відносин.

Готівка під звіт видається на такі цілі:

- на адміністративно-господарські потреби;
- на закупівлю сільськогосподарської продукції;
- на витрати із службових відряджень.

Грошовий аванс – це грошова сума у національній або іноземній валюті, видана підзвітній особі в рахунок майбутніх платежів за виконані роботи, надані послуги, на купівлю цінностей, покриття витрат на відрядження. Як правило, грошовий аванс становить 100 % від величини майбутніх платежів. Однак можливий й інший варіант – виконання завдання підзвітною особою, а потім розрахунок з ним підприємства на підставі звіту.

Найбільше грошей під звіт видають на службові відрядження. Відрядження працівників підприємствами здійснюється відповідно до Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13 березня 1998 р. № 59).

Окремим видом витрат, що відображаються при проведенні розрахунків з особами, які перебували у відрядженні є добові витрати (витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи, понесені у зв'язку з таким відрядженням).

Також до складу витрат можна відносити витрати, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, але не більш як 0,2 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон – не вище 0,75 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження.

Отже, гроші під звіт видають на витрати на відрядження, придбання різних матеріалів, дрібні господарські, поштові та інші витрати. Гроші під звіт видають на витрати на відрядження, придбання різних матеріалів, дрібні господарські, поштові та інші витрати. При цьому потрібно дотримуватися діючих норм з регулювання готівкового обігу. Аванс підзвітній особі видається в сумі, необхідній для виконання намічених заходів, і лише в тому випадку, коли підзвітна особа не має заборгованості за раніше виданими сумами. Підзвітна особа має право витратити аванс лише на ті цілі, для яких він виданий.

При відображенні операцій із підзвітними особами у бухгалтерському обліку та при подальшій аудиторській перевірці таких операцій бухгалтери та аудитори повинні дотримуватися вимог нормативно-правових актів.

Розрахунки за підзвітними сумами обліковують на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Це активно-пасивний рахунок. На дебеті його записують видані суми під звіт, а також відшкодування перевитрат, тобто погашення кредиторської заборгованості. Запис роблять на підставі видаткових касових ордерів, кредитуючи рахунок 30 «Каса». За кредитом субрахунку 372 відображають списання підзвітних сум, яке може відбуватися шляхом повернення грошей в касу, віднесення на витрати виробництва, оприбуткування придбаних матеріальних цінностей. При цьому дебетують рахунки 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 92

«Адміністративні витрати», 30 «Каса» та інші залежно від характеру операції, а кредитують субрахунок 372.

Відповідно пп.140.1.7 п.140.1 ст. 140 ПКУ платник податку на прибуток має право віднести до витрат підприємства витрати на відрядження працівників, що перебувають з ним в трудових відносинах, а саме:

1) вартість проїзду (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті);

2) вартість проживання у готелях , а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на найм інших жилих приміщень;

3) оплату телефонних розмов;

4) оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд , обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат при відрядженні закордон;

5) страхування життя або здоров'я відрядженої особи чи її цивільної відповідальності (у разі використання транспортних засобів), якщо його обов'язково необхідно здійснювати відповідно до законів країни відрядження або країн, територією яких здійснюється транзитний рух до країни відрядження.

Перелічені вище витрати можна включати за наявності підтверджуючих документів.

Основними завданнями аудиту розрахунків з підзвітними особами є: перевірка дотримання правил здачі авансів; контроль за своєчасністю здачі звітів; перевірка правильності використання підзвітних сум і оформлення документів, доданих до звітів, а також своєчасності повернення

невитрачених сум. Крім того, завданням аудиту є: виявлення незаконних і недоцільних з господарської точки зору витрат.

Джерелами аудиту є: накази і розпорядження по підприємству, звіти з прикладеними до них виправдними документами про використання підзвітних сум, звіти касира з прикладеними прибутковими і видатковими касовими документами, Головна книга, баланс підприємства, дані аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Сальдо за цим рахунком може бути як дебетовим, так і кредитовим. Такі показники відображаються розгорнуто: дебетове сальдо – у складі оборотних активів, кредитове сальдо – у складі зобов'язань підприємства.

Під час аудиту розрахунків з підзвітними особами перевіряється своєчасність і правильність звітності підзвітних осіб, порядок видачі авансів, законність і доцільність використання підзвітних сум. Перелік аудиторських процедур наводяться у програмі аудиту.

Дослідження виконане на матеріалах Публічного акціонерного товариства «Агро-Продукт», основною діяльністю якого є вирощування зернових, технічних та решти культур не віднесених до інших класів рослинництва.

Аналіз стану обліку розрахунків із підзвітними особами на ПАТ «Агро-Продукт» підтвердив їх відповідність чинному законодавству.

За даними аналізу майно підприємства у 2018 році порівняно із 2016 роком збільшилося на 195,8 тис. грн. (або 7,3 %), у той же час цей показник у 2018 році порівняно із 2017 роком зменшився на 69,5 тис. грн. (або 2,4 %).

Необоротні активи підприємства складаються із незавершених капітальних інвестицій, величина яких є незмінною протягом 2016-2018 рр. і складає 15,0 тис. грн. та основних засобів – які у 2018 році порівняно із 2016 роком скоротилися на 103,4 тис. грн. (або 4,7 %), а у 2018 році порівняно із 2017 роком збільшилися на 3,3 тис. грн. (або 0,2 %).

Оборотні активи підприємства складаються із запасів, дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги та поточної дебіторської заборгованості за розрахунками, грошових коштів та їх еквівалентів, витрат майбутніх періодів.

Величина оборотних активів у 2018 році порівняно з 2016 роком збільшилася на 299,2 тис. грн. (або 66,1 %), а у 2018 році порівняно із 2017 роком скоротилася на 72,8 тис. грн. (або 8,8 %).

Капітал підприємства складається із власного та залученого капіталу. У складі власного капіталу є зареєстрований капітал, додатковий капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Довгострокові зобов'язання та забезпечення мають місце лише у 2016 році та складають 26,6 тис. грн.

Поточні зобов'язання та забезпечення складаються із поточної кредиторської заборгованості, доходів майбутніх періодів, інших поточних зобов'язань.

Проведений аналіз підтверджує збитковість підприємства протягом 2016-2018 рр., що викликає необхідність у зміні стратегії та тактики управління підприємством.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. пос. – 2-ге видання / П.Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2010. – 390 с.
2. Аудит: організація і методика: навч. посіб./ М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2010. – 584 с.
3. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку [Текст] : монографія / М.М. Бенько – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010 . – 336 с.
4. Бідюк О.О. Облік і звітність в оподаткуванні : навчальний посібник для внз / О.О. Бідюк, Є.Ю. Шара, Національний університет державної податкової служби України . – Київ : ЦУЛ, 2012 . – 495 с.
5. Бірюк О.Г. Формування облікової політики щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів / О.Г. Бірюк. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/foa/2008\\_12/12\\_24.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/foa/2008_12/12_24.pdf)
6. Бондар М.І. Облік у зарубіжних країнах: навч. посіб./ М.І. Бондар, Ю.А. Верига, С.І. Мельник, Н.В. Хоменко; за заг. ред. Ю.А. Вериги. – К.»Центр учбової літератури», 2013.- 216 с.
7. Бутинець Т.А. Об'єкти господарського контролю: проблеми визначення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 2. – С. 25-36. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.Ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2010\\_2/4.pdf](http://www.nbuv.gov.Ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/4.pdf)
8. Бухгалтерський облік: навч. посібник. / [Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. та ін.] / за ред. проф. Ю.А. Вериги. – [2-ге вид. перероб. і допов.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 500 с.
9. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення / С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінько, В.П. Москаленко, І.М. Бурденко. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010 . – 162 с.

10. Бухгалтерський облік. Теоретичні основи : навчальний посібник для вузів / Н.О. Просянюк, М.О. Ананська, В.В. Кірсанова, О.В. Станіславик. – Харків : Бурун Книга, 2010 . – 239 с.
11. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навч. посіб. / Є.Ю. Шара, О.О. Бідюк, І.Є. Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр учб. л-ри, 2011. – 424 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навчально-практичний посібник / [Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
13. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік. Плани рахунків бухгалтерського обліку: підприємств та організацій, суб'єктів малого підприємництва, бюджетних установ, банків. Коментар [текст] : навч. посіб. / [Ю.А. Верига, Г.І. Зима, Н.О. Кулявець]. – [2-ге вид. перероб. та доп.]/ – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 239 с.
14. Верига Ю.А. Звітність підприємства: метод. рек. / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко, Н.В. Фірсова. – Полтава: ПУЕТ, 2010. – 290 с.
15. Верига Ю.А. Фінансовий облік [текст]: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко.- К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 438 с.
16. Виноградова М.О. Аудит: навч.-метод. посіб. В 2-х ч. / М.О. Виноградова. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – Ч. I. – 272 с.
17. Виноградова М.О. Аудит: навч.-метод. посіб. В 2-х ч. / М.О. Виноградова. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – Ч. II. – 177 с.
18. Виноградова М.О. Аудит: навч. пос. / М.О. Виноградова. – К.: ЦУЛ, 2014. – 500 с.
19. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: Навч. посібник / М.П. Войнаренко, Л.А. Пономарьова, О.В. Замазій. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
20. Воронко Р.М. Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту : навчальний посібник для вузів / Р.М. Воронко, К.І. Редченко, І.Г. Благун. – Львів : Магнолія-2006, 2011 . – 521 с.



21. Господарський Кодекс : Кодекс України від 22.03.2012 р. № 4618-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>.
22. Гордієнко П.Л. Стратегічний аналіз : Навч. посібник / П.Л. Гордієнко; Л.Г. Дідковська; Н.В. Яшкіна. – К. : Алерта , 2011. – 520 с.
23. Грачова Р. Малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА). – Режим доступу: <http://buhlabaz.ru/knigi/25-eNetsiklopediya-bukhgalterskogo-ucheta/231-malotsiN-NeoborotN-materialN-aktivi.html>
24. Гринів Б. В. Економічний аналіз торговельної діяльності Б.В. Гринів. – К.: ЦУЛ, 2011. – 392 с.
25. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник для вузів / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. – 2-ге вид. – Київ : ЦУЛ, 2011. – 423 с.
26. Державний фінансовий контроль. Теоретичні положення і нормативно-правові акти : навчальний посібник / А.В. Бодюк, М.К. Ковальчук, А.В. Богдан, М.М. Пискун, С.Л. Яблочников. – Київ : Кондор, 2010. – 550 с.
27. Дробязко С.І. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : Навч. посіб./ С.І. Дробязко, Т.М. Козир, С.Б. Холод; за заг. ред. П.Й. Атамаса. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.
28. Євдокимов В.В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства / В.В. Євдокимов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009.-№ 4. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_eco/2009\\_4/10.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_eco/2009_4/10.pdf)
29. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посібник / І.В. Жолнер. – К.: Центр учб. л-ри, 2012. – 368 с.
30. Звітність підприємств: навчально-методичний посібник / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко, Н.В. Прохар. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011.- 272 с.
31. Звітність підприємства [Текст] : підручник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – 3-тє вид., випр. і доп. – К. : Каравела, 2010. – 672 с.

32. Іванов Ю.Б. Податковий облік та звітність : підручник / Ю.Б. Іванов, В.В. Карпова, О.Є. Найденко. – Київ : Знання, 2011 . – 684 с.
33. Іванова І.М. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку / І.М. Іванова. – Київ : Академвидав, 2010 . – 167 с.
34. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
35. Карпенко Є.А. Фінансовий облік: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами напряму підготовки 6.030508 «Фінанси» за КМСОНП – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 359 с.
36. Карпенко О.В. Управлінський облік: навч. посіб./ О.В. Карпенко, Д.В. Карпенко – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 296 с.
37. Коблянська Г.Ю., Бобошко В.С. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві // Облік і фінанси АПК. – К: ТОВ “ЮР-АГРО-ВЕСТА”, 2011. – №1. – с. 95-99.
38. Кодекс етики професійних бухгалтерів 2009 Міжнародної федерації бухгалтерів/ Перекл. з англ. мови за ред. С.Я. Зубілевич. / К.: ФПБАУ, 2010. – 124 с.
39. Комп'ютерні технології обробки облікової інформації : навчальний посібник / В.Є. Ходаков, Т.Г. Кірюшатова, Р.М. Захарченко, М.В. Карамушка. – Київ : Ліра-К, 2012 . – 533 с.
40. Корягін М.В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2015 . – 234 с.
41. Косата І.А. Бухгалтерський облік : методичний посібник для забезпечення практичних занять / І.А. Косата, Харківський національний університет ім. В.Н. Каразіна. – Харків : Видавництво ХНУ ім. В.Н. Каразіна, 2013. – 75 с.
42. Кужельний М.В. Організація обліку / М.В. Кужельний. – К. : ЦУЛ, 2010. – 659 с.

43. Кужельний М. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 45–49.
44. Куцик П.О. Контроль як основа управління спільною діяльністю без створення юридичної особи : стан та проблеми / П.О. Куцик // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – № 3 (18). – Режим доступу: [http://www.№buv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2010\\_3/21.pdf](http://www.№buv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_3/21.pdf)
45. Литвиненко Я.В. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посібн. / Я.В. Литвиненко, І.Д. Якушик. – К. : МАУП, 2010. – 208 с.
46. Лишиленко А.В. Бухгалтерский учет: учебник / А.В. Лишиленко. – 3-изд. – К.: ЦУЛ, 2011. – 736 с.
47. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
48. Макеєва О. Перспективи розвитку внутрішнього аудиту в Україні/ О.Макеєва // Економіст. – 2010. – №6, – С. 54-57.
49. Малоцінні, але дорогі // Дебет Кредит. – 2004. – № 13. Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/3cid0363.html>
50. Мединська Т.В. Теоретико-методологічні підходи до визначення податкового навантаження / Т.В. Мединська // Модернізація суспільного сектора економіки в умовах глобальних змін – Тернопіль : Вид-во ТНЕУ, 2010. – С. 232-236.
51. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року. / Міжнародна федерація бухгалтерів. Перекл. з англ. мови. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [www.apu.com.ua](http://www.apu.com.ua).
52. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник / Є.В. Мних . – К. : Знання , 2011. – 630 с.
53. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] / Нападовська Л.В. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

54. Науково-практичний коментар Закону України «Про внесення змін до податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» / За заг. ред. Ю.І. Руснака. – Київ : ЦУЛ, 2012 . – 390 с.
55. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / Заг. ред. Л.Г. Ловінської. – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – 293 с.
56. Немченко В.В. Аудит: підручник / В.В. Немченко. – К.: ЦУЛ, 2012. – 535 с.
57. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності [Текст]: практикум: навч. посібник / О.О. Маслак, В.Й. Жежуха, К.О. Дорошкевич, [та ін.]. – К. : Каравела, 2011. – 280 с.
58. Облік і аудит : навчально-методичний посібник для вузів / Л.Г. Смоляр, Р.Ю. Овчарик, Г.Б. Тітаренко, Т.А. Перейминов, інш. . – Київ: Ліра-К, 2013 . – 615 с.
59. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : навч. посібник / Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейер, О.А. Наумчук, І.О. Власова . – К. : Центр учб. л-ри, 2011 . – 564 с.
60. Орлова О.С. Правове регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання : автореф. дис ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / О.С. Орлова . – Київ : Б.в., 2013 . – 18 с.
61. Островерха Р.Е. Організація обліку : навчальний посібник для ВНЗ / Р.Е. Островерха, Національний університет державної податкової служби України . – 2-ге вид., перероб. та доп . – Київ: ЦУЛ, 2012. – 567 с.
62. Пасько Т.О. Історичні етапи оподаткування прибутку підприємств в Україні / Т.О. Пасько, Д.В. Веремчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://dSPACE.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/260/1/pasko3.pdf>
63. Патарідзе-Вишинська М.В. Оподаткування прибутку підприємств: ретроспективний аналіз та зарубіжний досвід / М.В. Патарідзе-Вишинська //

Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси . – 2012. – Вип. 9(3). – С. 32-41. – Режим доступу: [http://№buv.gov.ua/j-pdf/ec№of\\_2012\\_9\(3\)\\_\\_6.pdf](http://№buv.gov.ua/j-pdf/ec№of_2012_9(3)__6.pdf)

64. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями). // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА». [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

65. Плиса В.Й. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В.Й. Плиса, З.П. Плиса. – Київ : Каравела, 2010 . – 479 с.

66. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами та доповненнями) // [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx>

67. Податкова система України : [навч. посібник] / [за заг. ред. М.Я. Азарова]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний Університет державної податкової служби України, 2011. – 656 с.

68. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). // [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

69. Податковий облік [Текст] : навч. посібник / О.С. Гусакова, Н.В. Прохар. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : Центр навч. л-ри, 2010 . – 320 с.

70. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. // [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

71. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. – Затв. Наказом Міністерства статистики України від 22 травня 1996 року № 145. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/doc/?uid=1041.1755.0>

72. Прохар Н.В. Податковий облік: навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни студентами напряму 6.030509 «Облік і аудит» за КМСОНП ПУЕТ / Н.В. Прохар. – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 192 с.
73. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.
74. Пшенична А.Ж. Аудит: навч. посіб / А.Ж. Пшенична. – 2 –ге вид. перероб. та доп. – К: Центр учбової літератури, 2011.- 315 с.
75. Розвиток податкової системи України: трансформація спрощеної системи оподаткування. Науково практичний коментар до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04.11.2011 №4014-VI / Т.І. Єфименко, С.Л. Лондар, Ю.Б. Іванов, К.В. Давискіба, інш. . – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2011 . – 245 с.
76. Семейон В.С. Бухгалтерський облік активів підприємства в різних країнах: порівняльний аспект / В.С. Семейон. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1772/1/31.pdf>
77. Сич Є.М. Стратегічний аналіз: Навч.-метод. посібн. / Є.М. Сич, О.В. Пилипенко, М.С. Стасишен. – К.: Каравела, 2010. – 304 с.
78. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М. Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 304 с.
79. Соколов Б.Н. Системи внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.
80. Сонин А. Зачем компании внутренний аудит? // Управление компанией. – 2014. – № 10. – Режим доступу: [www.management.web-student.net](http://www.management.web-student.net)

81. Стефаник І. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації / І. Стефанюк, С. Бардаш // Цінні папери України. – 2009. – № 9-10. – Режим доступу : [http://www.securities.org.ua/securities\\_journal/review.php?№um=46&pub=435](http://www.securities.org.ua/securities_journal/review.php?№um=46&pub=435)
82. Стельмахук А.М. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг : навчальний посібник / А.М. Стельмахук . – Львів : Новий Світ-2000, 2012 . – 678 с.
83. Сук Л.К. Фінансовий облік: навчальний посібник для вузів / Л.К. Сук, П.Л. Сук . – Київ : Знання, 2010. – 631 с.
84. Тарканій О. Завдання та функції внутрішнього аудиту / О. Тарканій. – Режим доступу: [http://№-auditor.com.ua/uk/compo№e№ot/№a\\_archive/618](http://№-auditor.com.ua/uk/compo№e№ot/№a_archive/618)
85. Тігова Т.М. Аналіз фінансової звітності: навч. пос. / Т.М. Тігова. – К.: ЦУЛ, 2012. – 268 с.
86. Удосконалення оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / За заг. ред. Т.І. Єфименко, Л.Г. Ловінська ; автор Є.В. Калюга, І.І. Бабіч, Ю.С. Дроговоз, др. ; Академія фінансового управління . – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013 . – 524 с.
87. Фінансовий аналіз [Текст]: теорія та практика: навч. посібник / О.Я. Базилінська . – 2-ге вид . – К. : Центр учб. л-ри, 2011 . – 328 с.
88. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш . – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 412 с.
89. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / Н.І. Власюк. – Львів: Магнолія-2006, 2010 . – 328 с.
90. Фінансовий облік: навч. посібник / [В.К. Орлова, М.С. Орлів, С.В. Хома та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.
91. Фінансовий облік: практикум: навч. посібник / за ред. П.Й. Атамаса. – К.: Центр учб. л-ри, 2013. – 444 с.
92. Філозоф О.В. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – №1(13). – С. 370-375.